Oana Anghel

CONTABILITATE DE GESTIUNE

NOTE DE CURS

UNIVERSITATEA „DUNAREA DE JOS”
Galati
2006

CAPITOLUL I.

OBIECTUL SI OBIECTIVELE CONTABILITATII DE GESTIUNE

1.1 CONCEPTUL CONTABILITATII DE GESTIUNE

Conducerea eficienta a oricarei entitati economice se sprijina pe existenta unui sistem informational economic, bine structurat care se alimenteaza cu informatii din interiorul si exteriorul unitatii economice.

Sursa principala a sistemului informational economic, dar si componenta a acestuia o reprezinta contabilitatea. În calitate de disciplina stiintifica, cu obiect si metoda proprie de studiu, contabilitatea este *considerata activitatea specializata în masurarea, evaluarea, cunoasterea, gestiunea si controlul activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, precum si a rezultatelor obtinute din activitatea persoanelor juridice si fizice prevazute în lege, prin înregistrarea cronologica si sistematica, prelucrarea, publicarea si pastrarea informatiilor cu privire la pozitia financiara, performanta financiara si fluxurile de trezorerie, atât pentru cerintele interne ale acestora cât si în relatiile cu investitorii prezenti si potentiali, creditorii financiari si comerciali, clientii, institutiile publice si alti utilizatori.*

Conform cadrului legislativ din tara noastra, unitatile patrimoniale trebuie sa organizeze si contabilitatea de gestiune adaptata la specificul activitatii. Rezulta necesitatea si utilitatea practica, dar si presiunea administrativa de a organiza si conduce contabilitatea în doua circuite, contabilitate financiara si contabilitatii de gestiune sau manageriala sau contabilitate interna.

Contabilitatea de gestiune poate fi definita ca fiind procesul de identificare, masurare, interpretare si de comunicare a informatiei contabile (financiara si de exploatare) utilizata de conducere pentru a planifica, evalua si controla întreprinderea si pentru a asigura utilizarea cu buna stiinta a resurselor sale.[1] Prin urmare contabilitatea de gestiune face parte integranta din procesul de management si furnizeaza informatii esentiale pentru management în cel putin trei directii[2]:

a. conducerea si controlul activitatilor curente întreprinderii,
b. planificarea strategiilor, tacticilor si activitatilor viitoare si orientarea asupra deviatiei de la plan;
c. alegerea celor mai bune solutii ale problemelor operationale cu care se confrunta întreprinderea;

1.2 COMPARATIE ÎNTRE CONTABILITATEA FINANCIARA SI CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Sistemul de contabilitate aplicat în unitatile economice din România, în baza *Legii Contabilitatii nr. 82/1991* este conceput ca un sistem dualist, în sensul alcatuirii lui din doua subsisteme: *contabilitatea generala sau financiara* si *contabilitatea de gestiune*. Aceasta asigura:

- pe de o parte, *transparenta* informatiilor contabile, accesul nestingherit al tuturor utilizatorilor la aceste informatii în concordanta cu imperativele democratizarii vietii economice;

---

[1] Mihai Ristea (coordonator), *Contabilitatea societatilor comerciale*, vol.II, Editura CECCAR, Bucuresti, 1999, p.335.
[2] Horia Ristea, *Contabilitatea si calculatiile în conducerea întreprinderii,* Editia a II-a, Editura C.E.C.C.A.R, Bucuresti, 2003, p. 7;

- pe de alta parte, *confidentialitatea* datelor, secretul economic, având-se în vedere ca economia de piata este o economie concurentiala.

Contabilitatea financiara ofera informatii publice, necesare utilizatorilor externi, respectiv: asociati; actionari; clienti si furnizori; organele financiare si de credit; administratia de stat; organele fiscale.

Organizarea si conducerea unei contabilitati financiare, relativ unitare, care sa asigure oferirea acestor informatii oficiale este impusa prin reglementari normative emise de la organismele nationale cu atributii în domeniul normarii contabilitatii. Furnizarea informatiilor publice constituie atributul principal si scopul declarat al organizarii si conducerii contabilitatii financiare. Ea are ca obiect înregistrarea cronologica si sistematica a fluxurilor reale, financiare si monetare ale unitatilor patrimoniale cu exteriorul, precum si întocmirea situatiilor anuale ale întreprinderii:

a) bilantul;
b) contul de profit si pierdere;
c) situatia modificarii capitalurilor proprii;
d) situatia fluxurilor de trezorerie;
e) politici contabile si note explicative.

Deci, contabilitatea financiara oglindeste consumul de resurse dupa natura lor, prezinta prin lucrarile de sinteza contabila rezultatele întreprinderii în ansamblul lor, fara a asigura calculul costului produselor, lucrarilor si serviciilor, si nu permite nici analiza rezultatelor acestora.

Contabilitatea de gestiune ofera informatii confidentiale, care servesc gestionarilor sau managerilor, din interiorul entitatii economice, care urmaresc procesul de transformare a resurselor în rezultat. Aceasta contabilitate asigura informatii privind gestiunea interna a unitatii, destinatia consumului de resurse, modalitatile de calcul ale costurilor, performantele realizate de decupajele întreprinderii pâna la nivelul obiectelor de evidenta si de calcul al costurilor, respectiv, pâna la nivel de produs, lucrare, serviciu, actiune, prestatie turistica. Informatiile furnizate de catre contabilitatea de gestiune sunt sistematizate, de regula în documente si analize destinate uzului intern, decidentilor, gestionarilor de la diferite nivele organizatorice, devenind un instrument de modelare a întreprinderii.

Numai pe baza acestor informatii este posibila luarea în timp oportun a deciziilor ce permit adaptabilitatea unitatii economice la conditiile pietei concurentiale, la contracararea factorilor perturbanti endogeni si exogeni a fiecarei unitati patrimoniale.

Confidentialitatea acestei categorii de informatii reprezinta o recunoastere a autonomiei agentilor economici într-o economie de piata concurentiala. Prin urmare, organizarea si conducerea unei contabilitati de gestiune care sa ofere aceasta categorie de informatii nu poate fi impusa agentilor economici prin acte administrative ale organismelor nationale cu atributii în domeniul normarii contabilitatii.

Asemanari si deosebiri între contabilitatea financiara si contabilitatea pentru conducerea firmei

Exista trei aspecte fundamentale care diferentiaza contabilitatea financiara de contabilitatea de gestiune[3].

Scopuri Scopul contabilitatii financiare este sa furnizeze situatii financiare (situatii de sinteza) care vor fi utile atât pentru utilizatorii interni cât si externi;
Scopul contabilitatii de gestiune este sa ajute managerii în planificare si control;

Obiective Obiectivele contabilitatii generale constau în: înregistrarea fluxurilor reale si monetare, calculul rezultatului întreprinderii, calculul pozitiei financiare si întocmirea situatiilor financiare (bilant, cont de profit si pierdere, situatia fluxurilor de trezorerie, situatia modificarii capitalurilor proprii)

[3] Jack L. Smith, Robert M. Keith, William L. Stephens, *Managerial accounting*, McGraw-Hill, Book Company, 1988;

Obiectivele contabilitatii de gestiune constau în: calculul costurilor, fundamentarea deciziilor interne, întocmirea bugetelor, controlul respectarii bugetelor, analiza abaterilor si calculul rezultatelor analitice

Utilizatori Informatiile contabilitatii financiare sunt destinate utilizatorilor interni si externi. Informatiile contabilitatii de gestiune sunt destinate doar utilizatorilor interni, manageri de la diferite niveluri organizatorice.

Alte deosebiri între contabilitatea financiara si ea de gestiune se refera la:

Orizont de timp Contabilitatea financiara se bazeaza pe înregistrarile istorice, înregistrarile fiind facute numai dupa ce tranzactiile au avut loc. În general, contabilitatea financiara nu realizeaza estimari si proiectii ale viitorului.

Contabilitatea de gestiune este puternic orientata spre viitor. Costul istoric si alte informatii istorice sunt folosite în planificare, prognoze.

Cadrul de organizare Contabilitatea financiara este obligatorie si standardizata, bazându-se pe reguli precise stabilite de institutii bine definite. Înregistrarile contabilitatii financiare sunt supuse auditarii, examinarii de contabili profesionisti autorizati.

Contabilitatea de gestiune nu este standardizata. Ea este operationala. Fiecare companie este complet libera privind organizarea contabilitatii interne pentru conducere.

Relevanta si flexibilitatea datelor Informatiile contabilitatii financiare trebuie sa fie determinate cu obiectivitate si sa fie foarte fiabile. Managerul este cel mai adesea concentrat asupra continutului informatiei care consta în relevanta si flexibilitatea ei, decât asupra completei obiectivitati sau regularitatea în fiabilitate a informatiei. Managerul trebuie sa dispuna de informatii capabile sa-1 sprijine în variatele situatii de elaborare a deciziilor. De exemplu, informatia privind costul, în vederea stabilirii pretului transferului de bunuri si servicii între sectii, întreprinderi ale aceleiasi societati, este diferita de informatia privind costurile în vederea stabilirii preturilor de vânzare catre comercianti.

Imaginea asupra întreprinderii Contabilitatea financiara pune accentul în prezentarea activitatilor pe tratarea firmei, întreprinderii ca un întreg. Prin contrast, contabilitatea de gestiune pune accentul pe partile componente sau pe sectiunile acesteia: o linie de fabricatie, vânzarile teritoriale, divizii, departamente, sectii sau orice alta componenta ce poate fi obtinuta prin sectionarea întregului. Si în contabilitatea financiara putem întâlni evidentierea veniturilor si costurilor pe subdiviziuni, dar ca ceva secundar.

Natura informatiilor Pentru scopuri interne conducatorul are nevoie de informatii total diferite de cele solicitate de utilizatorii externi (actionari, creditori, banci si altii). Managerul solicita informatii speciale, necesare desfasurarii curente a activitatii sale, dar si în planificare, în rezolvarea problemelor, în formularea deciziilor. Aceste informatii solicitate în diferite scopuri pot fi confuze sau fara valoare pentru actionari si alti terti prin forma în care informatiile sunt pregatite si folosite.

Solicitarile managerului sunt deseori bazate pe bune estimari si aproximari si prevaleaza cifrele. Spre deosebire, contabilitatea financiara nu permite acest tratament, informatiile acesteia având ca principale caracteristici acuratetea, exactitatea, precizia. Pe de alta parte, datele nonmonetare sunt foarte importante pentru contabilitatea interna si mai putin pentru contabilitatea financiara. Spre exemplu, timpul de lucru pierdut, vânzarile bazate pe impresia noului produs, starea vremii s.a. si care cu greu pot fi cuantificate sau exprimate în termeni monetari.

Principii contabile

Produsele finale ale contabilitatii financiare, respectiv situatiile financiare, trebuie elaborate în concordanta cu principiile contabile generale acceptate. Utilizatorii externi firmei trebuie sa fie asigurate ca informatiile ce li se adreseaza sunt elaborate si se bazeaza pe un set comun de reguli generale.

Prin contrast, managerii firmei, nu sunt condusi de principiile generale de contabilitate, în obtinerea si utilizarea informatiilor. Managerii, pot stabili reguli proprii, majore, privind formatul si continutul informatiei care este folosita în interiorul firmei.

Principalele asemanari dintre contabilitatea financiara si cea de gestiune se refera la[4]:

- Ambele tipuri de contabilitate formeaza sistemul contabil al întreprinderii, nefiind incompatibile;
- Ambele se bazeaza pe conceptul de responsabilitate;

1.3 OBIECTIVELE GENERALE ALE CONTABILITATII DE GESTIUNE

Transformarile economico-sociale ce au avut si au loc în tara noastra, dupa anul 1989, au determinat mutatii importante si în domeniul financiar-contabil, acesta aflându-se într-un proces continuu de armonizare cu principiile, regulile, conventiile si normele contabilitatii din tarile cu economie de piata dezvoltata.

Cadrul legislativ din tara noastra a favorizat si favorizeaza schimbarile notabile în domeniul doctrinei contabile. Astfel, s-au adus îmbunatatiri de substanta sistemului contabil prin armonizarea acestuia cu Directiva a IV-a a C.E.E. si cu Standardele Internationale de Contabilitate. Conform regulamentul de aplicare a Legii Contabilitatii nr.82/1991, republicata, unitatile patrimoniale au obligatia sa organizeze contabilitatea de gestiune, facultativa fiind doar modul concret de organizare a acesteia, în functie de specificul activitatii.

Contabilitatea de gestiune concura la furnizarea informatiilor privind elementele constitutive ale conturilor si rezultatelor, ceea ce prezinta interes deosebit pentru managerii unitatilor patrimoniale.

Pentru realizarea acestor deziderate este importanta obtinerea si utilizarea unor informatii operative care sa permita luarea deciziilor fundamentate. Acestea trebuie sa se sprijine pe crearea si dezvoltarea sistemelor informationale economice proprii, caracterizate prin elasticitate, flexibilitate, precizie si operativitate. În cadrul acestor sisteme informationale un loc important ocupa contabilitatea în general si cea de gestiune în special.

Contabilitatea de gestiune, în calitate de disciplina stiintifica, înregistreaza, urmareste si centralizeaza, în expresie valorica si uneori cantitativa, în mod cronologic si sistematic, cu ajutorul mijloacelor proprii de lucru, fluxurile intrapatrimoniale ale unitatilor economice.

Contabilitatea de gestiune situeaza printre obiectivele sale fundamentale pe cele privind cunoasterea costurilor produselor, lucrarilor si serviciilor prestate; a preturilor sau tarifelor acestora, oferind informatiile necesare controlului conditiilor interne de exploatare prin analiza evolutiei acestora si prin compararea datelor efectiv înregistrate cu cele previzionate sau prestabilite (standard).

Obiectivele esentiale ale contabilitatii de gestiune sunt regrupate în trei mari categorii, si anume:

a) analiza performantelor întreprinderii cu identificarea contributiei fiecarei activitati, produs, lucrare, serviciu si prestatie turistica în rezultatul global;

---

[4] Horia Ristea, *Contabilitatea si calculatiile în conducerea întreprinderii,* Editia a II-a, Editura C.E.C.C.A.R, Bucuresti, 2003, p. 11;

b) asigurarea informatiilor necesare controlului de gestiune desfasurat într-un anumit mediu si care se bazeaza pe procedura de stabilire a previziunilor bugetare, pe calculul periodic al costurilor si a rezultatelor, pe calculul si analiza abaterilor dintre previziuni si realizari; si

c) pe ajutor în luarea deciziilor de gestiune, retinându-se faptul ca informatiile furnizate de contabilitatea de gestiune sunt indispensabile pentru o gestiune previzionala.

În consonanta cu cadrul legislativ din tara noastra, "*Contabilitatea de gestiune care asigura, în principal, înregistrarea operatiilor privind colectarea si repartizarea cheltuielilor pe destinatii, respectiv activitati; pe centre de cost / profit, sectii, faze de fabricatie, etc. …, decontarea productiei precum si calculul costului de productie al produselor fabricate, lucrarilor executate si serviciilor prestate, productiei în curs de executie, imobilizarilor în curs, costul bunurilor vândute, etc., corespunzator obiectului de activitate desfasurate*".

De remarcat ca, aplicabilitatea în sens restrâns a acestor reglementari normative ar îngusta mult câmpul de aplicabilitate al contabilitatii de gestiune, motiv pentru care consideram de bun augur precizarile normative potrivit carora "modul de organizare a contabilitatii de gestiune este la latitudinea fiecarei unitatii patrimoniale, în functie de necesitatile proprii de informatii si de specificul activitatii. În acest sens, pe lânga conturile de cheltuieli pe destinatii si de calculatie a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri si rezultate analitice corespunzatoare, în functie de optiunea fiecarei unitati patrimoniale.

Drept urmare, apreciem ca, din perspectiva unei economii de piata dezvoltate, contabilitatea de gestiune trebuie abordata pragmatic, vizând, în principal, urmatoarele obiective fundamentale:

a) determinarea sau calculatia costurilor produselor, lucrarilor si/sau serviciilor unitatilor productive sau prestatoare de servicii;
b) determinarea preturilor, tarifelor de vânzare si controlul rentabilitatii acestora;
c) evaluarea componentelor activelor patrimoniale obtinute din productie proprie;
d) furnizarea informatiilor privind întocmirea si urmarirea bugetelor de venituri si cheltuieli;
e) controlul conditiilor interne de exploatare prin nivelul si structura costurilor;
f) realizarea contabilitatii analitice a stocurilor, a cheltuielilor, veniturilor si rezultatelor economico-financiare.

Contabilitatea de gestiune a evoluat din punct de vedere istoric, pe masura dezvoltarii productiei de marfuri si a economiei concurentiale. În conditiile în care piata era în exclusivitate a producatorului ca urmare a penuriei de bunuri solicitate de consumatori, deci de subproductie, rolul contabilitatii de gestiune putea fi rezumat la calculul costurilor complete care sa permita producatorului sa-si adapteze preturile la procesul de miscare a costurilor. Cu timpul, ca urmare a intensificarii concurentei, sau produs modificari în pozitia dominanta pe piata, respectiv a puterii economice, de la producatori la consumatori, precum si datorita aparitiei unor noi moduri de management, accelerarii evolutiei tehnologiilor etc., toate influentând evolutia sistemelor de contabilitate de gestiune, orientate spre previziunea nivelului si structurii costurilor si în special spre controlul operativ al acestora. În doctrina contabila vest-europeana si în special în Franta, se defineste contabilitatea de gestiune „drept o tehnica de analiza" a activitatilor unei întreprinderi si a produselor fabricate de aceasta având ca obiect:

- evaluarea produselor fabricate, a lucrarilor executate sau a serviciilor prestate de o întreprindere;
- controlul conditiilor interne de productie, prin intermediul costurilor.

1.4 FACTORII CARE DETERMINA ORGANIZAREA CONTABILITATII DE GESTIUNE

Contabilitatea de gestiune, fiind o contabilitate analitica a exploatarii, este într-o foarte mare masura influentata de conditiile concrete ale întreprinderilor din diferitele ramuri si subramuri ale economiei nationale[5].

a) Profilarea întreprinderii presupune stabilirea obiectului principal de activitate al acesteia si orientarea activitatii ei în scopul asigurarii resurselor materiale si umane corespunzatoare realizarii obiectului sau.

Profilul întreprinderii si obiectul de activitate necesita anumite procese tehnologice, diferite în functie de tipul întreprinderii, industriala, agricola, de constructii, de comert, de turism etc.

Profilul si obiectul de activitate al întreprinderii îsi pun amprenta nu doar pe procesele de munca ce au loc, dar si în ceea ce priveste rezultatele în care se concretizeaza diferitele activitati: bunuri materiale, prestatii de serviciu, distribuirea bunurilor etc. În consecinta, sunt total diferite obiectele de calculatie sau purtatorii de costuri.

b) Tehnologia productiei, ca subansamblu al operatiilor succesive, prin intermediul carora materiile prime sunt transformate în produse finite sau prin care se executa lucrari sau servicii, constituie un important factor de influenta asupra organizarii contabilitatii cheltuielilor de productie si calculatiei costurilor.

Din punctul de vedere al tehnologiei sale, productia întreprinderii industriale poate fi simpla sau complexa.

Productia simpla consta fie în extragerea din natura a unor bunuri materiale (de exemplu produsele de extractie: minereuri, petrol etc) fie în prelucrarea succesiva a materiei prime, produsul finit obtinându-se dupa parcurgerea ultimei faze de prelucrare (de exemplu: productia de ciment, caramizi, bere, ulei etc.). Caracteristice productiei simple sunt tipurile de productie de masa si de serie mare, fabricatia fiind organizata în flux continuu sau pe laturi mari.

Productia complexa cuprinde, în sfera sa, acele procese de productie în care produsul finit se obtine prin asamblarea unor piese sau subansamble fabricate anterior prin procese tehnologice independente, desfasurate în paralel, în locuri (sectii sau întreprinderi) diferite. Caracteristice productiei complexe îi sunt tipurile de productie individuala (pe unicate) si de serie mica sau mijlocie (pe loturi mici si mijlocii). Productia complexa se întâlneste îndeosebi în întreprinderi industriale constructoare de masini si aparate complexe; masini-unelte, motoare autoturisme, tractoare, locomotive etc..

Sub influenta particularitatilor tehnologiei productiei si ale organizarii productiei, se stabilesc obiectele de calculatie si, în functie de acestea, metodele de calculatie corespunzatoare.

Prin *obiect de calculatie* se întelege o unitate, lucrare sau lot de productie pentru care se previzioneaza cheltuieli si în functie de care se organizeaza evidenta analitica a cheltuielilor, gruparea si ordonarea informatiilor cu ajutorul conturilor în vederea determinarii marimii lor efective. Astfel, la întreprinderile cu productie simpla, cu organizarea fabricatiei în flux continuu (productia de masa) sau pe serii (loturi) mari de produse, se va utiliza metoda globala sau metoda pe faze.

La întreprinderile cu productie complexa, fabricatia fiind organizata pe unicate (în cazul productiei individuale) sau pe loturi mici (în cazul productiei de serie), se va aplica *metoda de calculatie pe comenzi.*

Determinarea costurilor pe obiecte de calculatie, în speta pe purtatorii de costuri (produse, lucrarile si serviciile obtinute din procesul de productie, generând cheltuieli, trebuie sa le suporte), necesita determinarea cantitativa a productiei careia i s-a atribuit aceasta calitate, în care scop se foloseste o unitate de masura omogena, numita unitate de calculatie.

---

[5] Vasile Darie, Emilian Drehuta, Constantin Gorbanescu, Vasile Patrut, Aristita Rotila, *Manualul expertului contabil si contabilului autorizat*, Editia a V-a, Editura Agora, Bacau, 2000;

Unitatile de calculatie pot fi: unitati fizice (naturale): bucati , perechi, kg, m.p., kWh etc. si unitati conventionale: numar de tractoare de 30 cai putere, numar de vagoane de marfa cu doua osii, tone de brânzeturi cu un anumit procent de grasime etc..

c) Structura organizatorica a activitatii de productie (exploatare) si **administrative** a întreprinderii, respectiv gruparea acestor activitati pe sectoare, sectii, ateliere si alte locuri de cheltuieli influenteaza organizarea contabilitatii cheltuielilor de exploatare si calculatiei costurilor îndeosebi sub aspectul localizarii cheltuielilor, al esalonarii lucrarilor de calculatie. Cheltuielile de exploatare vor fi delimitate pe locuri de cheltuieli, adica pe sectii de baza si auxiliare, pe unitati prestatoare de servicii etc., pe sectorul de administratie generala a întreprinderii etc, si în acest fel vor fi evidentiate în conturile sintetice si analitice de gestiune. Asadar, în functie de acest factor sunt delimitate de cele ce, în literatura de specialitate, sunt cunoscute sub denumirea de zone (sectoare) de cheltuieli, respectiv centre de responsabilitate.

d) Metodele si tehnicile de management adoptate într-o întreprindere pot influenta, de asemenea, organizarea contabilitatii de gestiune, îndeosebi în ceea ce priveste optiunea pentru o metoda de calculatie de tip clasic (metoda globala, metoda pe faze sau metoda pe comenzi) sau modern. Metodele clasice necesita doua rânduri de calculatie: antecalculatia si postcalculatia, determinând posterior eventualele abateri de costuri. Metodele moderne (de exemplu metoda costurilor standard) asigura accentuarea caracterului previzional si cresterea operativitatii informatiilor, a controlului costurilor. Tot în acest sens trebuie mentionata posibilitatea întreprinderii de a opta între o metoda de calculatie de tipul costului total (full costing) sau a uneia de tipul costului partial (direct costing).

1.5 FUNCTIILE SI ROLUL CONTABILITATII DE GESTIUNE SI ALE CALCULATIEI COSTURILOR

Contabilitatea de gestiune, în ceea ce priveste calculatia costurilor, îndeplineste mai multe functii.

Functia previzionala care consta în prestabilirea nivelului si structurii costurilor pentru fiecare produs in parte si pentru întreaga productie programata a fi executata de catre fiecare întreprindere, functie ce-si gaseste expresia în *bugetele costurilor* pe sectoare (locuri) de cheltuieli si pe purtatori de costuri.

A doua functie a contabilitatii de gestiune, în materie de costuri, o constituie ***înregistrarea analitica curenta*** *a* cheltuielilor de exploatare pe perioade de gestiune si de calcul a indicatorilor ceruti de metodele de calculatie folosite la un moment dat. Aceasta functie presupune, în primul rând determinarea cheltuielilor de exploatare pe purtatorii si sectoarele de cheltuieli pe baza documentelor justificative si apoi înregistrarea acestor cheltuieli în analiticele deschise în cadrul conturilor din *clasa 9 "conturi de gestiune "* si, în final, repartizarea cheltuielilor indirecte si executia altor lucrari necesare (ex.: stabilirea productiei neterminate).

Controlul si analiza comparativa a nivelului si structurii cheltuielilor de exploatare si implicit a costurilor calculate pe baza lor constituie o alta functie a contabilitatii de gestiune si calculatiei costurilor. înfaptuirea acestei functii este legata de îndeplinirea celorlalte doua si serveste la optimizarea deciziilor în procesul conducerii laturii valorice a activitatii de exploatare, cu conditia de a exercita acest control bugetar în mod operativ pe parcursul desfasurarii activitatii.

Actiunea de determinare a costurilor are un rol deosebit datorita functiilor care informatia costurilor o îndeplineste în procesul decizional în toate faze acestuia.

Pentru a-si îndeplini în toate cazurile adevaratul sau rol, costul de productie, ca indicator economic si mijloc de masurare sintetica a cheltuielilor ce se efectueaza la nivel de întreprindere pentru obtinerea si desfacerea productiei, trebuie sa fie stiintific calculat, asigurându-i-se exactitatea, relevanta si operativitatea.

Informatia costurilor ca ansamblu de informatii privitoare la costuri, utilizate în procesul decizional, este rezultanta calculatiei costurilor.

CAPITOLUL II.

STUDIUL GENERAL AL COSTURILOR

2.1. COSTURILE – DEFINITIE, CONCEPT, CLASIFICARE

În general termenul de cost se foloseste cu întelesul de marime de sinteza ce cuprinde cheltuieli de productie si de desfacere ale întreprinderii[6], iar calculatia costurilor se poate defini ca fiind totalitatea procedeelor ce conduc la cuantificarea corelatiei dintre cheltuielile de productie si de desfacere ale întreprinderii exprimate în bani si productia care le-a ocazionat, în calitatea lor marimi economice determinabile prin masurare si calcul.

Obiectul calculatiei îl reprezinta cele doua elemente ale raportului si anume:

- cheltuielile de exploatare exprimate în bani
- productia care le-a ocazionat, determinata organizatoric pe locuri de cheltuieli si cantitativ pe purtatori de costuri.

Fiecare dintre aceste elemente constituie obiect de studiu pentru calculatia costurilor în cadrul raportului mentionat si cu scopul urmarit. Prin obiectul sau, contabilitatea de gestiune se circumscrie ca sfera aplicativitate la nivelul întreprinderilor productive si al celor prestatoare de servicii.

2.1.1. NOTIUNEA, CONTINUTUL SI CLASIFICAREA COSTURILOR

Cea mai simpla definitie considera costul ca fiind *„totalitatea cheltuielilor determinate de realizarea marfurilor,produselor sau serviciilor”*.

Costul este o categorie economica care are la origine verbul latin *“constare”*, care înseamna a stabili, a fixa ceva. Ulterior de la aceasta notiune s-a ajuns la notiunea de *„cost”* al carei continut este legat de un consum de valori care l-a ocazionat si care, pentru a putea fi reflectat, trebuie sa aiba la baza o expresie valorica.

Din punctul de vedere al economic costul reprezinta “acea parte a pretului de vânzare a unui bun economic care compenseaza cheltuielile suportate de unitatile economice pentru producerea si vânzarea acelui bun”.

Desfasurarea procesului de productie este legata de folosirea productiva a factorilor de productie, munca, natura si capital. Folosirea productiva a acestor trei factori determina consumarea (epuizarea) lor, fapt ce constituie baza cheltuielilor cuprinse în costuri. Cheltuielile cu factorii de productie utilizati si consumati în procesul obtinerii unor bunuri si servicii trebuie sa se regaseasca în pretul (tariful) de vânzare al bunurilor sau serviciului, pentru a putea fi recuperate. Includerea acestor cheltuieli în pretul (tariful) de vânzare al bunului serviciului se efectueaza prin *costul de productie*. Acesta constituie ceea ce îl costa de fapt, pe întreprinzator producerea unui bun sau prestarea unui serviciu, pâna în stadiul în care ajunge ca oferta pe piata.

Din punct de vedere contabil, un cost este o suma de cheltuieli efectuate pentru a obtine si/sau vinde o utilitate (un produs, un serviciu, o activitate etc.).

Notiunea de cheltuiala este specifica contabilitatii propriu-zise. Conform Cadrului general al I.A.S.C. si O.M.F.P nr. 1752/2005, cheltuielile reprezinta diminuari ale beneficiilor înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de iesiri sau scaderi ale valorii acestora sau cresteri ale datoriilor care se concretizeaza în reduceri de capital propriu, altele decât cele rezultate din distribuiri catre actionari.

---

[6] Oprea Calin, Gheorghe Cristea, *Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor*, Editura Genicod, Bucuresti, 2002;

Deci un *cost* este o *regrupare de cheltuieli* referitoare la un obiect determinat, (un produs, o lucrare, o comanda etc.), cheltuieli care pot fi urmate de plati (cum este cazul cumpararilor de la terti), sau care nu genereaza plati (cum sunt cheltuielile calculate cu amortizarea si provizioanele). Costul trebuie considerat un element "subiectiv", care depinde de optiunile privind metodologia de evaluare (calcul) si de deciziile de gestiune ale managementului firmei.

Asa deci, costul reprezinta, expresia baneasca a tuturor cheltuielilor materiale si de munca vie ocazionate de întreprindere pentru producerea si desfacerea de bunuri materiale, executii de lucrari si prestare de servicii. Aceste cheltuieli sunt determinate de desfasurarea continua a procesului de productie, care este inseparabil legat de folosirea celor trei factori de productie indispensabili oricarui proces de productie: natura, munca, capitalul. Folosirea productiva a acestor trei factori determina epuizarea lor, care constituie baza formarii cheltuielilor de productie si desfacere.

Consumul factorilor de productie utilizati pentru obtinerea bunurilor si servicii poate fi considerat la diferite niveluri. Astfel, se disting:

- *consumul global,* care genereaza costul global al productiei
- *consumul sau costul la nivelul purtatorilor de costuri* (produse, lucrari, servicii) presupune localizarea cheltuielilor de productie în timp, spatiu si pe obiecte ale productiei materiale.

Aceasta localizare si cuantificare a corelatiei dintre cheltuielile de exploatare ale întreprinderii exprimate în bani si productia care le-a ocazionat, constituie continutul calculatiei costurilor care face obiectul contabilitatii de gestiune.

Prin urmare notiunea de cost de productie cuprinde *evaluarea eforturilor implicate de un act economic determinat.*

Putem distinge trei mari interpretari, si anume:

- costul fizic (real sau în natura) reprezinta suma cantitatilor de bunuri si a cantitatilor de munca (consumuri de factori de productie necesare pentru realizarea unui bun);
- costul monetar exprima suma evaluarilor în moneda a costului real.
- costul psihologic sau costul de oportunitate este, de fapt, un cost al renuntarii si cuprinde cantitatea ce s-ar fi produs daca nu s-ar fi optat pentru producerea altui bun.

Analizând relatia care se creeaza între evolutia diferitelor cheltuieli si modificarea productiei, costul de productie este format din cost variabil si cost fix.

Costul variabil (CV) este acela care variaza în volum total în mod direct proportional cu schimbarile intervenite în activitatea de baza si cuprinde cheltuieli cu materii prime, materiale, energie, salarii directe, etc. Aceasta înseamna ca, odata cu volumul productiei, se modifica si aceste costuri în mod proportional. Daca volumul productiei este zero, atunci volumul costului variabil este zero.

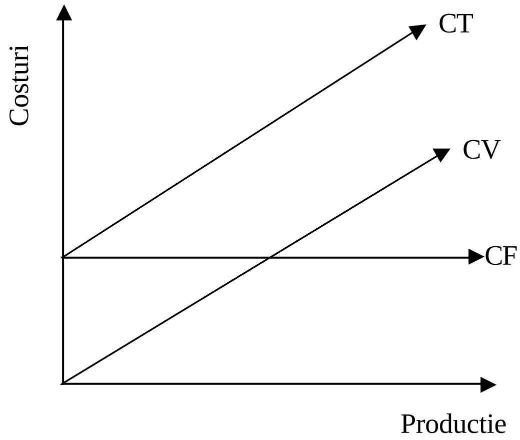
Costul fix (CF) ramâne constant în valoare totala, în timp ce volumul activitatii se modifica. Exemple de astfel de costuri includ chiria, iluminatul si încalzirea, dobânda, etc. În cazul în care volumul productiei este zero, costul fix are o valoare pozitiva si are aceeasi marime ca si costul total.

Costurile fixe (de structura) sunt indispensabile existentei si functionarii normale a întreprinderii. Aceasta categorie de costuri este dependenta de capacitatea potentiala de productie, respectiv de distributie a întreprinderii, de structura acesteia. Costurile fixe sunt angajate într-o maniera permanenta si constituie, în principiu, o consecinta a deciziei de investitie. Volumul constant al costurilor fixe se pastreaza pe perioade scurte de timp. Într-o observare de lunga durata, modificarea capacitatilor de productie duce la modificarea costului fix.

Cele doua categorii de costuri însumate formeaza costul total (CT).

CT = CV + CF

Costul fix, costul variabil si costul total pot fi reprezentate grafic astfel:



Dupa modul de raportare a costurilor de productie (totale, fixe sau variabile), la productia realizata obtinem categoriile de costuri medii sau unitare (pe unitatea de produs, serviciu sau lucrare).

Utilizarea costurilor unitare se bazeaza pe faptul ca toate consumurile care se cuprind în costuri sunt efectuate într-un scop unic care este productia, iar pentru fabricarea unei unitati de produs, firma efectueaza în medie aceleasi cheltuieli. Modalitatea de calcul a costurilor unitare este raportarea tuturor cheltuielilor de productie si desfacere la volumul total de bunuri produse, servicii sau lucrari într-o anumita perioada de timp, obtinându-se cheltuieli ce revin, în medie, pe o unitate de produs. Costul mediu poate fi variabil, fix si total.

Costul mediu variabil (CVM) se calculeaza raportând costul variabil la productia fizica obtinuta.

$$CVM = \frac{CV}{Q}$$

Costul mediu fix (CFM) se calculeaza prin raportarea costului fix la productia obtinuta.

$$CFM = \frac{CF}{Q}$$

Costul mediu total (CTM) reprezinta suma costurilor variabile medii si a costurilor fixe medii.

$$CTM = CFM + CVM = \frac{CF}{Q} + \frac{CV}{Q}$$

În cadrul unitatilor economice, în functie de etapele consumarii muncii, ale formarii cheltuielilor de productie, potrivit fluxului de activitate, se disting urmatoarele categorii de costuri:

Costurile directe reprezinta suma marimii absolute a cheltuielilor directe aferente unei lucrari, unui serviciu, unei comenzi.

Costul de sectie cuprinde cheltuieli cu materii prime si materiale, cheltuieli cu personalul care îsi desfasoara activitatea pe sectii, contributii privind asigurarile sociale – costuri directe - cheltuieli cu întretinerea si functionarea utilajelor, reparatiile, cheltuielile comune ale sectiilor de productie, amortizarea capitalului fix.

Costul complet sau comercial este format din costul de sectie la care se adauga cheltuieli de interes general si administrativ ale firmei si cheltuielile de desfacere a marfurilor.

În functie de continutul lor, costurile pot fi:

Costuri complete, respectiv acele costuri care regrupeaza totalitatea cheltuielilor generate de consumul factorilor de productie. Un astfel de cost este un cost traditional, deoarece, daca se procedeaza la o ajustare a acestuia prin eliminarea anumitor cheltuieli în vederea stabilirii unei mai bune expresii economice a costului, el va deveni un cost complet economic.

Costuri partiale, adica acele costuri care încorporeaza numai o anumita parte din cheltuieli. În acest caz, se prefera a se lua în considerare numai cheltuielile pertinente în raport cu problemele urmarite sau de a se renunta la repartizarea anumitor cheltuieli, pentru a evita repartizarea arbitrara, asa cum este cazul, spre exemplu, al cheltuielilor de transport, aprovizionare.

Dupa momentul calcularii putem diferentia doua tipuri de costuri:

Costuri efective - se mai numesc costuri istorice sau costuri reale si sunt costuri de productie aferente produselor obtinute, lucrarilor executate sau serviciilor prestate. Ele sunt costuri care au fost calculate dupa realizarea faptelor care le-au angajat. Costurile efective pot fi:

Costurile prestabilite sunt costuri care sunt stabilite înaintea producerii faptelor care le angajeaza. Ele pot îmbraca forma normelor, a costurilor standard sau a unor simple previziuni. Sub aspectul contabilitatii financiare, costurile prestabilite servesc la înregistrarea produselor finite, a lucrarilor sau a serviciilor executate în cursul lunii pâna în momentul determinarii costului efectiv de productie si corectarea acestuia cu diferente de pret. În contabilitatea de gestiune, costurile prestabilite permit urmarirea pe parcurs a încadrarii consumurilor efective în nivelul lor deja stabilit. Astfel, se pot determina abaterile care apar si, prin urmare, masurile corespunzatoare.

Având în vedere legatura diverselor categorii de costuri cu nivelul productiei, costurile de productie se grupeaza astfel:

Costul global* sau *cost total cuprinde ansamblul costurilor ce corespund unui volum dat al productiei. Costul total este suma costurilor fixe si variabile, fluctuatiile acestuia reproducând, deci, variatiile costului variabil. Se disting astfel:

- *Costul fix* este costul suportat de firma în orice conditii, oricare ar fi nivelul activitatii sale, chiar daca acesta este zero. Marimea costului fix nu este influentata de volumul productiei. Costurile fixe sunt denumite, uneori, si costuri “indirecte” sau “investite” si reprezinta cheltuieli pe care o firma le face cu plata chiriei corespunzatoare spatiilor cu destinatie productiva sau administrativa, cu achitarea obligatiilor contractuale ce decurg din achizitionarea unor echipamente, cu plata dobânzilor la împrumuturi, a sumelor necesare pentru obtinerea diverselor autorizatii.
- *Costul variabil* este acela a carui marime e schimba în functie de volumul productiei. Unele din aceste costuri pot varia strict proportional cu volumul productiei (consumul de materii prime), altele pot oscila neproportional. Costurile variabile cuprind cheltuieli cu achizitionarea materialelor necesare productiei, salariile muncitorilor care lucreaza pe liniile de montaj, costul energiei electrice, etc. Prin definitie, costul variabil este zero când productia este zero. Costul variabil reprezinta partea din costul total care creste odata cu productia, cresterea lui CT fiind egala cu cresterea lui CV.

Costul marginal (Cmg) este definit drept cresterea costului determinata de cresterea productiei cu o unitate.

$$\text{Cmg} = \frac{\Delta C}{\Delta Q}$$

Costul mediu sau unitar se calculeaza raportând componentele costului global la unitatea de produs. Distingem trei categorii de costuri medii:

- Costul fix mediu
- Costul variabil mediu
- Costul total mediu

Costul de oportunitate reprezinta valoarea bunului sau serviciului la care se renunta. Costul de oportunitate al unei decizii include toate consecintele adoptarii acestora, indiferent daca ele sunt sau nu consecintele unei tranzactii de ordin banesc.

Costul tinta reprezinta un cost de productie estimat dupa valorile previzionate ale unui pret de vânzare concurential si se determina în perioada de conceptie a produsului în functie de piata vizata, de gradul concurentei si de tipul de produs fabricat. Din pretul de vânzare previzionat se deduce profitul sau marja asteptata si prin diferenta se obtine costul tinta.

Indiferent de modul în care este clasificat costul, o analiza pertinenta a acestuia nu poate fi realizata fara studierea elementelor componente ale acestuia.

2.1.2. CLASIFICAREA CHELTUIELILOR CARE FORMEAZA COSTUL PRODUCTIEI

Costul reprezinta un element special în construirea si aplicarea deciziilor la orice nivel, motiv pentru care trebuie sa se cunoasca amanuntit cheltuielile care îl compun.

Cheltuielile de productie le putem defini ca fiind expresia baneasca a oricarui consum de munca vie si materializata din cadrul unui anumit proces economic, productiv sau comercial ocazionat de îndeplinirea unor sarcini sau a unor obiective tehnice, economice, sociale, etc. si care are ca rezultat obtinerea de bunuri, servicii si alte prestari cu alte destinatii.

Cheltuielile care formeaza costul unui produs, serviciu sau lucrare sunt în legatura directa cu modul de desfasurare si continutul procesului de productie si care, la rândul sau, este inseparabil de factorii de productie: munca, natura si capital.

Folosirea factorilor de productie în procesul productiv duce la consumarea acestora si, implicit, la contributia lor diferita la formarea cheltuielilor care însumate constituie costul.

Spre exemplu, consumul mijloacelor de munca (cladiri, instalatii, masini, utilaje, etc) genereaza cheltuieli cu amortizarea acestor mijloace; consumarea obiectelor muncii (materii prime, materiale, combustibil, energie, etc) îmbraca forma cheltuielilor cu materii prime, materiale auxiliare, etc., iar consumarea fortei de munca se concretizeaza prin cheltuieli cu salariile si asimilatele acestora.

Structura cheltuielilor de productie în functie de diverse criterii este utila în elaborarea unor analize de natura economico-financiara, în corelarea costurilor cu ceilalti indicatori ai firmei, în realizarea unor comparatii între agentii economici cu acelasi profil de activitate pentru stabilirea asemanarilor sau deosebirilor existente, precum si în elaborarea si realizarea unor strategii la nivel de firma.

Cheltuielile întreprinderii sunt grupate corespunzator celor trei fluxuri de activitati în:

- cheltuieli de exploatare,
- cheltuieli financiare si
- cheltuieli extraordinare.

Întrucât obiectul contabilitatii de gestiune îl reprezinta colectarea si repartizarea cheltuielilor de exploatare în scopul calcularii costurilor produselor, rezulta ca nu se au în vedere cheltuielile financiare (exceptie - cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor, la unitatile cu ciclu lung de fabricatie) si nici cheltuielile extraordinare care nu sunt cheltuieli încorporabile, în sensul de a fi incluse în costul produselor, ci se includ în costul perioadei.

În conformitate cu Regulamentul de aplicare al legii Contabilitatii, este necesar sa se asigure determinarea ***costului subactivitatii***, care, de regula, nu se include în costul produselor, ci se reflecta doar în rezultatul exercitiului.

Costul subactivitatii consta în cheltuielile fixe generate de productia inferioara capacitatii normale.

$$\text{Costul subactivitatii} = \text{costuri fixe} \times \left(1 - \frac{\text{Nivel real al activitatii}}{\text{Nivel normat al activitatii}}\right)$$

Pentru organizarea contabilitatii de gestiune, prezinta un deosebit interes cunoasterea diferitelor aspecte care caracterizeaza cheltuielile ce formeaza costul productiei, în special clasificarea cheltuielilor din diferite puncte de vedere. Între criteriile de clasificare a acestor cheltuieli, mentionam: *natura (continutul) lor economica, locul lor de efectuare, legatura în costul productiei, necesitatea asigurarii structurii costurilor de productie, comportamentul lor fata de evolutia volumului productiei.*

Paleta clasificarii cheltuielilor este variata.

1. Clasificarea cheltuielilor în functie de principalele destinatii economice:

- Cheltuielile de aprovizionare
- Cheltuielile de fabricatie
- Cheltuielile de desfacere
- Amenzile si penalitatile
- Cheltuielile care nu sunt generate si care nu afecteaza productia

Cheltuielile de aprovizionare care sunt determinate de aprovizionarea cu materii prime si materiale pentru productie, imobilizari corporale sau de aprovizionarea cu marfuri care se poate face de pe piata interna, externa sau din productie proprie.

Cheltuielile de fabricatie detin ponderea cea mai mare în ansamblul cheltuielilor si fara acestea procesul de productie nu ar putea avea loc. Constituie substanta din care se desprinde costul unui produs si constau în ansamblul cheltuielilor generate de consumul de capital fix si de capital circulant destinat obtinerii unei anumite productii de bunuri finite, semifabricate, servicii si lucrari. Cheltuielile de fabricatie se delimiteaza pentru productia de baza, productia auxiliara si productia sau utilitatile anexe.

Cheltuielile de desfacere reprezinta întregul consum de munca vie si materializata care rezulta din activitatea de livrare, respectiv de transmitere a bunurilor de catre detinatorul lor catre beneficiari. În aceasta categorie de cheltuieli se includ cheltuieli ocazionate de pastrarea, ambalarea, manipularea, transportul si expedierea marfurilor. Cheltuielile de desfacere pot fi ocazionate de desfacerea pe piata interna si/sau piata externa a produselor si a marfurilor.

Amenzile si penalitatile sunt rezultatul producerii unor aspecte negative generate de activitatea firmei si nu se includ în costul de productie, fiind suportate direct din profit.

Cheltuielile care nu sunt generate si care nu afecteaza productia si desfacerea cuprind cheltuieli pentru prevenirea sau înlaturarea efectelor unor calamitati naturale, efectuarea de donatii, subventii, etc.

2. Clasificarea cheltuielilor dupa natura (continutul) lor economic are la baza natura resurselor consumate, distingându-se cheltuielile materiale; lucrarile si serviciile executate de terti; impozite, taxe si varsaminte asimilate; cheltuieli cu personalul (remuneratiile asigurarile si protectia sociala); amortizarile si provizioanele privind activitatea de exploatare; alte cheltuieli de exploatare

Aceasta clasificare se are în vedere în contabilitatea financiara (generala), în sensul evidentierii cheltuielilor unitatii patrimoniale pe aceste structuri proprii contului de profit si pierdere, în care scop se folosesc conturile corespunzatoare din clasa *6 "Conturi de cheltuieli".*

În contabilitatea de gestiune, urmarindu-se determinarea costurilor pe produse, lucrari si servicii si totodata pe locuri de ocazionare, cheltuielile de exploatare înregistrate în contabilitatea financiara (generala), pe structurile mentionate mai sus, apar regrupate pe articole de calculatie, Aceasta ca o consecinta a faptului ca unele dintre cheltuieli, asa-numitele *cheltuieli indirecte se colecteaza initial* în conturile de colectare si repartizare, de unde apoi, în vederea calcularii costurilor de productie, se repartizeaza asupra analiticelor corespunzatoare obiectelor de *calculatie* (purtatorilor de costuri). Evident ca este necesar ca totalul cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiara, în structurile specifice acesteia, sa se regaseasca înregistrate în contabilitatea A gestiune, structurate pe articole de calculatie.

3. Clasificarea cheltuielilor dupa locul lor de efectuare. În functie de locul unde se efectueaza, cheltuielile de exploatare (productie) se împart în: .

? cheltuieli (directe si indirecte) ale activitatii de baza;
? cheltuieli ale activitatilor auxiliare;
? cheltuieli ale activitatii comerciale (de desfacere a productiei);
? cheltuieli generale de administratie (la nivelul întreprinderii).

Aceasta clasificare influenteaza modul de organizare a contabilitatii cheltuielilor în sensul ca sunt rezervate conturi anume pentru categoriile respective de cheltuieli, în planul general de conturi, respectiv în clasa *9 "Conturi de gestiune", grupa 92 "Conturi de calculatie": 921 "Cheltuieli activitatii de baza", 922 "Cheltuieli activitatilor auxiliare ", 923 "Cheltuieli indirecte de productie", 924 "Cheltuieli generale de administratie "* si *925 "Cheltuieli de desfacere "*.

4. Clasificarea cheltuielilor dupa legatura lor cu procesul de productie,

Dupa legatura lor cu procesul de productie, cheltuielile de exploatare se grupeaza în:

? cheltuieli tehnologice sau cheltuieli de baza

? cheltuieli de regie.

Cheltuielile tehnologice sunt dependente strict de procesul de productie, atât ca structura cât si ca volum. în aceasta grupa se includ consumurile de materii prime si materiale directe, combustibilul, energia si apa (tehnologice); salariile personalului direct productiv

Cheltuielile de regie cuprind elemente de cheltuieli care nu sunt dependente direct de procesul de productie, ele având rolul de a asigura mentinerea structurii de productie si functionale a întreprinderii. Spre deosebire de cheltuielile tehnologice care au caracter direct si variabil, cheltuielile de regie, în general, au caracter indirect, unele dintre ele fiind variabile, iar altele, conventional - constante (fixe).

5. Clasificarea cheltuielilor dupa modul de includere (repartizare) în costul productiei. În functie de modul de includere în costul produselor, cheltuielile de productie sunt:

? cheltuieli directe si

? cheltuieli indirecte.

Cheltuielilor directe cuprind acele cheltuieli care se pot identifica (atribui) pe produsele a caror fabricare le-a ocazionat chiar în momentul efectuarii lor, existând posibilitatea de a apare ca pozitii distincte în structura costurilor produselor respective. Atribuindu-se nemijlocit diferitelor produse care le-au ocazionat, ele se mai numesc si cheltuieli specifice sau individuale si se evidentiaza direct în contul 921 „Cheltuielile activitatii de baza".

Cheltuielile indirecte (comune) cuprind acele cheltuieli care nu se pot identifica si repartiza direct pe fiecare produs.

Unele dintre aceste cheltuieli sunt indirecte în raport cu produsele, dar nu si în raport cu locurile de ocazionare, în sensul ca se pot identifica pe diferitele locuri (sectoare) de cheltuieli (sectii, ateliere etc.). Aceste cheltuielile sunt numite cheltuieli indirecte de productie si, prin folosirea diferitelor procedee de repartizare, se includ, alaturi de cheltuielile directe, în costul de productie al diferitelor bunuri materiale, lucrari sau servicii. Asadar, aceste cheltuieli sunt evidentiate mai întâi la contul 923 „Cheltuieli indirecte de productie" de unde, ulterior, pe baza de calcule, sunt repartizate la contul 921 „Cheltuielile activitatii de baza".

Alte cheltuieli sunt indirecte, nu doar în raport cu purtatorii de costuri (produse, lucrari, servicii), dar si în raport cu locurile (sectoarele) de cheltuieli, asa cum sunt cheltuielile generale de administratie evidentiate la contul 924 „Cheltuieli generale de administratie".

Cheltuielile activitatilor auxiliare, în cazul sectiilor cu productie eterogena (atelierul de întretinere sl reparatii, scularie etc.), sunt, de asemenea, unele directe, iar altele, indirecte, evidentiate - ambele categorii - la acelasi cont 922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare", în analitice distincte.

6. Clasificarea cheltuielilor dupa necesitatile asigurarii structurii costurilor de productie. Pentru calculatia costurilor produselor (purtatorilor de costuri) o importanta deosebita o are structura (nomenclatura) cheltuielilor pe articole de calculatie care reprezinta o regrupare a cheltuielilor în procesul calculatiei costurilor, în functie de modul cum cheltuieli se atribuie diferitilor purtatori de costuri, prin colectare sau prin repartizare.

Regulamentul de aplicare a Legii Contabilitatii prevede urmatoarea structura a costurilor:

3. *cheltuieli directe*
    - materii prime si materiale directe
    - remuneratii directe;
    - contributia privind asigurarea si protectia sociala (asupra salariilor directe);
4. *cheltuieli indirecte de productie (cheltuieli comune ale sectiei);*
    - cheltuieli cu întretinerea si functionarea utilajelor (CIFU);
    - cheltuieli generale ale sectiei (CGS)
5. *costul de productie* (a+b)
6. *cheltuieli de desfacere* - ocazionate de vânzarea produselor fabricate
7. *cheltuieli generale de administratie*

   ***COSTUL COMPLET* (c+d+e)**

Aceasta clasificare are la baza îmbinarea dintre natura cheltuielilor si modul de repartizare si includerea lor în costul productiei fabricate în functie de destinatie. Din punct de vedere al continutului pozitiilor respective de cheltuieli, se diferentiaza pe ramuri industriale în raport cu o serie de factori ce genereaza cheltuielile de productie si în special în functie de particularitatile tehnologiei si organizarii productiei din ramura respectiva, putând aparea si alte articole de calculatie, ca de exemplu: combustibil tehnologic, uzura sculelor, dispozitivelor si verificatoarelor cu destinatie speciala, amortizari directe, reparatii capitale etc.

Clasificarea cheltuielilor dupa destinatie se foloseste în cadrul unitatii patrimoniale pentru organizarea contabilitatii de gestiune si calculul costului unitar al produselor, lucrarilor si serviciilor. Astfel, cheltuielile directe plus cheltuielile indirecte de productie repartizate rational asupra produselor fabricate, lucrarilor executate si serviciilor prestate formeaza *costul de productie* al acestora. Prin adaugarea la costul de productie a cheltuielilor generale de administratie si a cheltuielilor de desfacere, se obtine *costul complet al productiei.*

La rândul lor, cheltuielile indirecte, respectiv cheltuielile indirecte de productie, cheltuielile de desfacere si cheltuielile generale de administratie, având un caracter complex, eterogen se structureaza pe feluri de cheltuieli, respectiv pe articole de cheltuieli. Regulamentul de aplicare a legii contabilitatii nu prevede nomenclatura acestor cheltuieli, lasând la latitudinea unitatilor patrimoniale modul de adaptare a actualelor reguli de baza privind evidenta si calculatia costurilor de productie în functie de specificul activitatii.

7. Din punct de vedere al naturii, respectiv al continutului economic, cheltuielile de productie se împart în

- cheltuieli materiale sau de munca materializata si
- cheltuieli salariale sau de munca vie.

Cheltuielile materiale de productie sunt reprezentate prin consumurile de mijloace de productie, respectiv prin consumul de mijloace de munca si de obiecte ale muncii. Consumul de mijloace de munca îmbraca forma de cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor (necorporale si corporale), cu uzura obiectelor de inventar etc, iar consumul de obiecte ale muncii, pe aceea de cheltuieli cu consumul de materii prime, materiale auxiliare, combustibili, piese de schimb etc.

Cheltuielile salariale sunt reprezentate prin consumul de forta de munca si îmbraca forma de cheltuieli cu plata remuneratiilor cuvenite personalului, cu plata contributiei unitatii la asigurarile sociale, cu plata contributiei unitatii la fondul de somaj etc.

8. Dupa componenta (structura) sau omogenitatea continutului cheltuielile de productie se împart în

- cheltuieli simple si
- cheltuieli complexe.

Cheltuielile simple sunt acelea care au un continut omogen, fiind formate dintr-un singur element de cheltuiala, care nu se mai poate descompune în alte elemente constitutive, motiv

pentru care se mai numesc si *cheltuieli monoelementare.* în aceasta categorie se cuprind: cheltuielile cu salariile, cu consumul de materii prime, de materiale auxiliare, cu amortizarea imobilizarilor etc.

Cheltuielile complexe sunt acelea care au un continut eterogen, fiind formate din mai multe elemente de cheltuieli simple, motiv pentru care se mai numesc si *cheltuieli polielementare.* In aceasta categorie se cuprind: cheltuielile de administratie si de conducere ale unitatii, cheltuielile cu întretinerea si functionarea utilajelor si cheltuielile generale ale fiecarei sectii, care împreuna formeaza cheltuieli indirecte de productie etc.

9. Din punct de vedere al modului cum participa la crearea de noi valori, cheltuielile de productie se împart în

- cheltuieli productive sau eficiente si
- cheltuieli neproductive sau ineficiente.

Cheltuielile productive sunt acelea care au drept rezultat crearea de noi valori. în aceasta categorie se includ toate cheltuielile ocazionate de desfasurarea normala a procesului de productie, motiv pentru care sunt socotite *cheltuieli eficiente.*

Cheltuielile neproductive sunt acelea care nu au ca rezultat crearea de noi valori, ci ele se datoreaza existentei unor lipsuri pe linia organizarii si conducerii productiei si a unitatii în ansamblul ei, motiv pentru care mai poarta denumirea si de *cheltuieli ineficiente.* în aceasta categorie se cuprind, de exemplu, pierderile din întreruperi, pierderile din rebuturi, depasirea standardelor de consum la materiale si manopera, cheltuielile ocazionate de neutilizarea integrala a activitatii etc.

10. Din punct de vedere al includerii cheltuielilor în costurile de productie, acestea sunt

- cheltuieli încorporabile,
- cheltuieli neincorporabile si
- cheltuieli supletive.

Cheltuielile încorporabile sunt acelea care se includ în mod normal în costul productiei fabricate. În aceasta categorie se cuprind cheltuielile cu consumurile de materii prime si materiale consumabile directe, remuneratiile directe, contributia privind asigurarile si protectia sociala si alte cheltuieli directe de productie, precum si cheltuielile indirecte de productie repartizate rational ca fiind legate de fabricatia produselor. Tot în categoria cheltuielilor încorporabile se pot include si dobânzile la creditele bancare contractate pentru productia cu ciclu lung de fabricatie, aferente perioadei.

Cheltuielile neincorporabile sunt acelea care în mod normal nu trebuie sa se includa în costul productiei fabricate. Din aceasta categorie fac parte cheltuielile financiare si cele extraordinare care, de regula, nu se includ în costul productiei, cheltuielile cu impozitul pe profit. De asemenea, nu trebuie sa se includa în costul productiei costul subactivitatii. Aceste cheltuieli se reflecta direct în rezultatul exercitiului.

$$\text{Costul subactivitatii} = \text{costuri fixe} \times \left(1 - \frac{\text{Nivel real al activitatii}}{\text{Nivel normat al activitatii}}\right)$$

Nivelul de activitate se poate calcula în functie fie de volumul productiei, fie de numarul de ore de functionare a utilajelor, fie de gradul de utilizare a capacitatii de productie sau de alti factori.

Cheltuieli supletive sau aditionale sunt acelea care nu se înregistreaza în contabilitatea financiara, dar se includ în costul productiei obtinute. În aceasta categorie se încadreaza:

- remuneratia întreprinzatorului si a membrilor familiei sale, în cazul unitatilor individuale si/sau familiale si care, de regula, nu se înregistreaza în contabilitatea financiara, dar este bine sa se includa în costuri pentru a se putea face o comparatie a costurilor produselor obtinute de o unitate individuala cu cele obtinute de societatile

comerciale ai caror conducatori au o remuneratie inclusa în cheltuielile de exploatare, deci în contabilitatea financiara;

- remuneratia capitalurilor proprii la unitatile individuale si/sau familiale, calculata la nivelul ratei medii a dobânzilor capitalurilor împrumutate.

11. Sub aspectul planificarii evidentei si calculul cheltuielilor, cheltuielile se clasifica în:

- Cheltuieli pe elemente primare
- Cheltuieli pe articole de calculatie

Cheltuieli pe elemente primare, clasificare utila pentru corelarea diferitelor parti componente ale programului economic al întreprinderilor. Structura cheltuielilor pe elemente primare asigura cunoasterea analitica si concreta a cheltuielilor dupa natura sau continutul lor economic, ca elemente primare si omogene de cheltuieli care nu se mai descompun în alte cheltuieli. Aceasta structura permite sa se actioneze direct asupra factorilor care genereaza cheltuielile în vederea reducerii sistematice a costurilor de achizitie, de productie, de desfacere si de administratie.

Cheltuieli pe articole de calculatie ce grupeaza cheltuielile dupa posibilitatea localizarii lor pe produse, pe sectii, pe activitati. Aceasta structura da posibilitatea identificarii factorilor ce au generat aceste cheltuieli, indiferent de natura sau continutul lor economic.

Astfel, structura cheltuielilor de productie pe elemente primare si articole de calculatie se prezinta astfel:

Cheltuieli pe elemente primare	***Cheltuieli pe articole de calculatie***
a) materii prime, materiale consumabile	a) materii prime si materiale consumabile directe
b) materiale recuperabile si refolosibile	b) materiale recuperabile si refolosibile
c) amortizarea imobilizarilor	c) salarii directe
d) alte cheltuieli materiale	d) contributia la asigurarile sociale, protectia sociala si de sanatate
I. Totalul cheltuielilor materiale (a-b+c+d)	**I. Totalul cheltuielilor directe** (a-b+c+d)
e) salarii	e) cheltuieli cu întretinerea si functionarea utilajului
f) contributia la asigurarile sociale	f) cheltuieli generale ale sectiei
g) contributia pentru protectia sociala	**II. Totalul cheltuielilor comune** e+f
h) contributia pentru asigurarile de sanatate	**III. Costul de productie** (I+II) sau costul de sectie
i) alte cheltuieli cu munca vie	g) cheltuieli generale ale întreprinderii
II. Totalul cheltuielilor cu munca vie (e+g+h+i)	h) cheltuieli de desfacere
j) taxe si alte cheltuieli prevazute de lege	i) cheltuieli financiare legate de productie
III. Totalul cheltuielilor (I + II + j)	**IV. Costul complet/comercial** (I+II+III+g+h+i)

La nivelul întregii productii a întreprinderii, suma cheltuielilor determinate pe articole de calculatie trebuie sa fie egala cu suma cheltuielilor stabilite pe elemente primare de cheltuieli.

Exista si alte nomenclaturi de articole de calculatie, mai restrânse, specifice unor metode de calculatie[7].

Astfel, în cazul metodei standard cost, cheltuielile de productie si desfacere se structureaza pe trei articole de calculatie:

- materiale;
- manopera;
- cheltuieli de regie;

Acolo unde se utilizeaza metoda THM, nomenclatura articolelor de calculatie cuprinde numai doua pozitii:

- cheltuieli (costuri) de transformare, calculate în cazul fiecarui produs pe centre de productie prin intermediul unui tarif orar de functionare a masinilor;

[7] Oprea Calin, Gheorghe Cârstea, *Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor*, Editura Genicod, Bucuresti, 2002;

- valoarea materiilor prime si materialelor consumate;

12. Clasificarea cheltuielilor dupa comportamentul lor fata de evolutia **volumului fizic al productiei.** Dupa raportul dintre cuantumul lor si volumul fizic al productiei fabricate, se disting

? cheltuieli variabile si
? cheltuieli conventional-constante sau fixe.

Cheltuielile variabile cuprind acele cheltuieli care îsi modifica volumul ÎN mod corespunzator si în acelasi sens cu modificarea volumului fizic al productie. Asa sunt: consumul de materii prime, materiale de tip energie electrica, aburi, apa, pentru necesitati tehnologice, salariile de baza ale lucratorilor direct producatori, asupra acestora s.a.

Cheltuielile conventional-constante, cunoscute si sub denumirea de *cheltuieli fixe, se* caracterizeaza prin aceea ca marimea lor ramâne relativ neschimbata sau se modifica în proportii nesemnificative, în cazul cresterii sau micsorarii volumului productiei. Astfel, sunt cheltuielile cu amortizarea imobilizarilor (calculate în sistem liniar) sau chiriile platite, salariile personalului retribuit în regie, consumurile de furnituri de birou, sumele platite pentru abonamente, carti, reviste, primele de asigurare etc.

Pentru exprimarea cifrica a comportamentului cheltuielilor fata de modificarea volumului productiei care le-a ocazionat se utilizeaza *indicele de variabilitate cheltuielilor,* calculat astfel:

$$Iv = \frac{\frac{Ch_1 - Ch_0}{Ch_0} \times 100}{\frac{Q_1 - Q_0}{Q_0} \times 100}$$

Indicele de variabilitate se calculeaza ca raport între modificarea procentuala a cheltuielilor în cauza si modificarea procentuala a volumului fizic al productiei. Studiind comportamentul diferitelor cheltuieli fata de evolutia volumului fizic al productiei, prin intermediul coeficientului de variabilitate, se pot distinge atât în cazul cheltuielilor variabile, cât si în cazul cheltuielilor fixe, mai multe categorii de cheltuieli ale caror particularitati nu pot fi neglijate în conducerea valorica a procesului de productie.

Cheltuielile variabile. Analizând cheltuielile variabile pe baza indicelui variabilitatii se pot distinge: *cheltuieli proportionale, cheltuieli progresive, cheltuieli degresive, cheltuieli flexibile.*

a) Cheltuielile variabile proportionale se caracterizeaza prin aceea ca totalul lor se modifica direct proportional cu volumul fizic al productiei, ramânând constante cheltuielile unitare (pe unitatea de produs). La un volum al productiei egal cu zero, nu exista astfel de cheltuieli. Exemple de asemenea cheltuieli: consumul de materii prime, salariile muncitorilor platiti în acord simplu etc..

b) Cheltuielile de productie progresive sunt acele-cheltuieli al caror ritm de crestere este superior ritmului de crestere al volumului fizic al productiei, cu efect negativ asupra profitului. Aceste cheltuieli *"supraproportionale"* au diferite cauze: scaderea productivitatii muncii, micsorarea randamentului unor utilaje si instalatii, cresterea tarifului de salarizare a personalului unitatii, fara ca prin aceasta sa se asigure cresterea productivitatii muncii, cresterea volumului productiei prin folosirea unor materiale mai scumpe.

c) Cheltuielile de productie degresive ("subproportionale") au caracteristic faptul ca cresc odata cu cresterea volumului productiei, dar într-o proportie mai mica. Un astfel de comportament, vis-a-vis de evolutia volumului productiei, au unele cheltuieli de întretinere a spatiului de productie, consumurile de materiale auxiliare, cheltuielile cu remunerarea muncitorilor auxiliari etc..

Cresterea ponderii cheltuielilor degresive în costul productiei are un efect favorabil asupra profitului întreprinderii.

d) Cheltuielile de productie regresive sunt acele cheltuieli care, într-o perioada data de timp, scad semnificativ, în ipoteza ca, odata declansat procesul de productie, se desfasoara normal si volumul fizic al productiei obtinute, relativ constant. Asemenea cheltuieli se întâlnesc în cazul unor instalatii si utilaje ale caror functionare are loc "la cald", la punerea în functiune, dupa ce o perioada s-au afla "revizie la rece".

În asemenea cazuri (furnale, otelarii electrice, centrale electrice termoficare etc.), la repunerea în functiune a agregatelor, au loc consumuri foi mari de combustibil (energie) tehnologic, dupa care consumul lui da sa descreasca. Evident ca, privite pe o perioada de timp îndelungat, aceste cheltuieli ramân, esenta, cheltuieli variabile.

e) C*heltuieli flexibile* sunt cheltuielile variabile care evolueaza alternativ: proportional cu volumul productiei; degresiv, apoi progresiv s.a.m.d..

Cheltuielile fixe. În timp ce cheltuielile variabile sunt determinate productie, cheltuielile fixe sunt determinate de capacitatile de productie prin simple lor existenta. Aceste cheltuieli au indicele de variabilitate zero.

În aceasta categorie de cheltuieli, în afara cheltuielilor fixe propriu-zisa se includ si cheltuielile relativ - fixe, care manifesta totusi o anumita sensibilitate fata de modificarea volumului fizic al productiei, salariile personalului de administratie si conducere ale întreprinderii si sectiilor, cheltuielile cu protectie mediului înconjurator, furnituri de birou si alte cheltui administrative. În general, ramânând constante pe total, cota de cheltuieli fixe ce revine unitate de produs fabricat de întreprindere, scade sau creste, dupa cum volumul fizic al productiei creste sau scade. De aici concluzia ca, sporind volumul fizic productiei, se va diminua costul pe unitatea de produs si în consecinta va *creste* profitul pe unitate si pe total.

13. În functie de momentul efectuarii cheltuielilor raportat la momentul executarii productiei, cheltuielile de productie pot fi:

- Cheltuieli anticipate
- Cheltuielile curente
- Cheltuieli preliminate(contabile sau calculate)

Cheltuieli anticipate (înregistrate în avans) sunt cheltuieli care sunt efectuate în perioada de gestiune curenta si care privesc productia care se va efectua în perioadele urmatoare. Spre exemplu, abonamente, reviziile tehnice, chirii.

Cheltuielile curente sunt cheltuieli ce se efectueaza la momentul desfasurarii procesului de productie si se includ în costul productiei din perioada respectiva. De exemplu: cheltuieli cu materii prime, materiale, etc.

Cheltuieli preliminate(contabile sau calculate) sunt cheltuieli care se includ în costul productiei executate în perioada curenta, dar care se vor realiza practic în perioadele urmatoare de gestiune (cheltuieli cu provizioanele, cu primele si concediile de odihna).

Realizarea unei analize aprofundate a cheltuielilor de productie nu o putem pune în discutie fara luarea în considerare a procesului economic ce reprezinta izvorul acestora, respectiv „productia”.

2.1.3. CLASIFICAREA CALCULATIILOR PRIVIND COSTUL PRODUCTIEI

Studierea sistematica si întelegerea continutului diferitelor feluri si forme de calculatii, precum si a legaturilor dintre ele impun o clasificare a acestora dupa anumite criterii esentiale, ca de exemplu; momentul elaborarii calculatiilor, sfera de cuprindere a acestora, intervalul de timp la care se întocmesc etc.

1. Din punct de vedere al momentului elaborarii calculatiilor în raport cu procesele si fenomenele economice la care se refera, acestea sunt de doua feluri, si anume:

- antecalculatii si

- postcalculatii.

Antecalculatiile sunt acelea care se elaboreaza înainte de desfasurarea proceselor si fenomenelor economice Ia care se refera. Ele au drept scop previzionarea unor indicatori care stau la baza adoptarii deciziilor privind desfasurarea proceselor si fenomenelor respective. în categoria antecalculatiilor, se cuprind: calculatiile de proiect, calculatiile de deviz, calculatiile de buget sau de plan, calculatiile standard sau normative etc. Toate aceste calculatii se bazeaza pe marimi prestabilite si îmbraca diverse forme în raport cu obiectul la care se refera. Astfel, calculatiile standard, de exemplu, pot fi calculatii pe produs, calculatii pe centre de responsabilitate sau locuri de cheltuieli, calculatii pentru întreaga productie fabricata etc.

Postcalculatiile sunt acelea care se elaboreaza dupa desfasurarea proceselor si fenomenelor economice la care se refera. Acestea au drept scop determinarea indicatorilor efectivi cu privire la fenomenele si procesele economice respective pentru a controla modul si masura în care s-au realizat previziunile prevazute în antecalculatii. Deci aceste calculatii se bazeaza pe marimi efective înregistrate în diferitele forme de evidenta cu privire la desfasurarea proceselor si fenomenelor economice la care se refera, motiv pentru care se mai numesc si calculatii efective. Pe baza lor se determina abaterile care stau la baza adoptarii deciziilor, în special pe termen scurt.

Postcalculatiile, la rândul lor, pot fi, în raport cu scopul urmarit si metodologia folosita, *calculatii contabile, calculatii statistice si calculatii de analiza si control* ale activitatii economico-financiare a unitatii patrimoniale în cauza.

- *Calculatiile contabile* sunt acelea care se bazeaza pe datele contabilitatii, iar indicatorii pe care îi determina se exprima în marimi absolute. Stabilirea lor se face pe baza metodologiei contabile.
- *Calculatiile statistice* sunt acelea care au la baza datele furnizate de evidenta statistica, iar indicatorii stabiliti au la baza o metodologie proprie statisticii si se pot exprima atât în marimi absolute, cât si în marimi relative.
- *Calculatele de analiza si control* ale activitati economico-financiare a unitatii patrimoniale sunt acelea care au la baza datele furnizate atât de contabilitate cât si de statistica si se elaboreaza dupa o metodologie proprie analizei si controlului, putându-se exprima atât în marimi absolute, cât si în marimi relative.

2. Dupa sfera de cuprindere a cheltuielilor în costul produselor, lucrarilor, serviciilor etc. obtinute, calculatiile se împart în

- Calculatii totale si
- Calculatii partiale.

Calculatiile totale sunt acelea care iau în considerare la stabilirea costurilor obiectelor de calculatie toate cheltuielile ocazionate de acestea, motiv pentru care se mai numesc si *calculatii complete*. Exemplu: calculul costului complet al productiei fabricate prin luarea în considerare a tuturor cheltuielilor de productie si desfacere ocazionate de fabricarea si vânzarea unui anumit produs, lucrare sau serviciu.

Calculatiile partiale sunt acelea care iau în considerare la determinarea costului unui produs, lucrare sau serviciu numai o parte din cheltuielile ocazionate de acesta, limitând deci continutul Iui numai la anumite cheltuieli, în functie de scopul urmarit, motiv pentru care se mai numesc si *calculatii limitative*. Exemplu: calculul costului de productie prin luarea în considerare numai a unei parti din cheltuielile de productie, si anume a cheltuielilor directe, nu si a celor indirecte de productie ocazionate de fabricarea unui anumit produs sau numai a cheltuielilor variabile, nu si a celor fixe.

3. Din punct de vedere al intervalului de timp la care se întocmesc, pot fi:

- calculatii periodice si
- calculatii neperiodice.

Calculatiile periodice sunt acelea care se întocmesc la intervale de timp egale. Exemplu: calculatiile de buget sau de plan, calculatiile standard etc.care se întocmesc anual.

Calculatiile neperiodice sunt acelea care se întocmesc Ia intervale inegale de timp. In aceasta categorie se cuprind, în general, o serie de postcalculatii, dar si antecalculatiile de proiect si de deviz si altele.

2.2. PRINCIPIILE CALCULATIEI COSTURILOR

Principiile de aplicat în calculatia costurilor sunt grupate în cadrul principiilor teoretice generale, aplicabile oricarei metode de calculatie a costurilor, fie în totalitatea lor, fie numai partial. Sunt considerate principii sau reguli generale ale calculatiei costurilor urmatoarele:

1. Determinarea obiectului calculatiei reprezinta punctul de plecare în organizarea calculatiei costurilor si este delimitat prin obiectul pentru care se efectueaza calculatia. Acesta difera în raport cu particularitatile si organizarea proceselor economice sau a activitatii care necesita calculatia respectiva. Astfel, în sectorul aprovizionarii, obiectul calculatiei este reprezentat de o materie prima, un material consumabil, de o anumita marfa sau grupa de marfuri etc. pentru care se face calculatia. In sectorul productiei, obiectul calculatiei poate fi un produs sau o grupa de produse, o lucrare, un serviciu, o comanda, un loc de cheltuieli, productia în ansamblul ei etc. Cunoasterea obiectului calculatiei are importanta deosebita în scopul determinarii volumului cheltuielilor pe care le ocazioneaza o anumita entitate pentru care se calculeaza costul.

2. Alegerea metodei de calculatie reprezinta o problema cu implicatii deosebite în determinarea continutului si exactitatii indicatorului care constituie obiect de calculatie. Din cauza marii diversitati a indicatorilor economico-financiari care se calculeaza în contabilitate si metodele de calculatie prin care se determina indicatorii în cauza sunt diferite. Astfel, pentru calculul costului productiei fabricate, de exemplu, se pot utiliza diverse metode în functie de particularitatile tehnologiei si organizarii productiei, de obiectivele urmarite în activitatea de conducere a procesului de productie etc.

3. Delimitarea în timp a cheltuielilor de productie presupune includerea în costurile unei perioade doar a consumurilor de factori din perioada respectiva. Acest principiu este o forma de manifestate în domeniul calculatiei costurilor a principiului independentei exercitiilor.

Ca urmare a aplicarii acestui principiu în organizarea contabilitatii de gestiune si calculatiei costurilor apar, alaturi de cheltuielile curente, cheltuieli cuvenite productiei din perioada în care se efectueaza, deci sunt incluse în costul acestei productii unele cheltuieli înregistrate în avans sau de repartizat pe mai multe exercitii financiare, precum si unele cheltuieli preliminare (de exemplu pentru constituirea provizioanelor.

Pentru delimitarea cheltuielilor anticipate sau efectuate în avans, care urmeaza a se suporta esalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadentar în perioadele sau exercitiile viitoare, în contabilitatea generala (financiara) se utilizeaza contul 471 *"Cheltuieli înregistrate în avans"*, prin debitul unui cont de cheltuieli privind activitatea curenta, din clasa 6, iar în contabilitatea de gestiune aceste cheltuieli se vor include în costuri, debitând, dupa caz, unul din conturile de calculatie din clasa 9, respectiv grupa 92 si creditând contul 901 *"Decontari interne privind cheltuielile"*.

4. Delimitarea în spatiu sau pe locuri (centre) de cheltuieli a datelor si informatiilor caro stau la baza calcularii costurilor. Acest principiu consta în delimitarea datelor si informatiilor contabile pe principalele procese la care se refera, corespunzator sectoarelor de activitate în care se realizeaza functiile de baza ale întreprinderii: aprovizionare, productie, desfacere si administratie si conducere.

Delimitarea în spatiu pe principalele procese economice presupune înregistrarea în mod separat pentru fiecare din ele a tuturor cheltuielilor si veniturilor în vederea calcula rii eficientei activitatii acestora si implicit efectuarea controlului activitatii respective în aceeasi structura. Astfel în raport cu procesele care le ocazioneaza, cheltuielile de exploatare se împart din punct de vedere al calculatiei în patru grupe, si anume: cheltuieli de aprovizionare, de productie, de desfacere si de administratie si conducere.

În ceea ce priveste cheltuielile de productie, delimitarea si localizarea lor trebuie sa se faca în primul rând pe fiecare sectie a activitatii de baza si auxiliare. În continuare, localizarea acestor cheltuieli se poate adânci tot dupa criteriul spatial pe ateliere, pe faze, pe comenzi, pe produse si chiar pe locurile de productie sau pe grupele de masini cu caracteristici asemanatoare, în functie de metoda de calculatie a costurilor aplicata de întreprindere. Astfel, se poate asigura ca în costul de productie al unui produs sa se includa numai cheltuielile aferente acestuia, în functie de locurile de productie prin care a trecut în fluxul fabricatiei.

Deci delimitarea în spatiu sau pe locuri (centre) de cheltuieli a datelor si informatiilor furnizate de contabilitate se face atât în scopul necesitatilor de evidenta si calculatie, care constau în stabilirea cât mai justa a indicatorilor economico-financiari privind costurile la nivelul fiecarei structuri functionale, cât si în scop functional, de conducere eficienta a activitatii desfasurate în locurile respective pe baza criteriilor de rentabilitate, care impun responsabilitatea conducatorului.

În acest scop, contabilitatea de gestiune se foloseste, dupa caz, de conturile: 921 *"Cheltuielile activitatii de baza"* si 923 *"Cheltuielile indirecte de productie"*, 922 *"Cheltuielile activitatilor auxiliare"*, 924 *"Cheltuieli generale de administratie"* si 925 *"Cheltuieli de desfacere";*

5. Delimitarea pe feluri de activitati a indicatorilor economico-financiari care fac obiectul calculatiei costurilor urmareste delimitarea cheltuielilor recuperabile prin costuri de productie (cheltuielile de exploatare) de cheltuielile ocazionate de celelalte activitati: activitatea financiara, activitatea exceptionala. Ultimele categorii de cheltuieli (cu unele exceptii, ex: dobânzile aferente împrumuturilor la unitatile cu ciclu lung de fabricatie) nu se include în costurile productiei si nu fac obiectul contabilitatii de gestiune.

Potrivit acestui principiu, este necesar ca datele si informatiile furnizate de contabilitate sa fie delimitate si localizate pe feluri de activitati, iar urmarirea si determinarea indicatorilor economico-financiari sa se faca în aceeasi structura. Astfel, indicatorii respectivi trebuie sa cuprinda numai date care se refera la o anume activitate.

Asadar, costul productiei nu trebuie sa cuprinda decât cheltuielile de exploatare grupate dupa destinatia lor, adica cheltuielile ocazionate de fabricarea productiei propriu-zise. Restul cheltuielilor, care privesc activitatea întreprinderii în ansamblul ei, si anume cheltuielile financiare si cele exceptionale, cele cu impozitul pe profit si costul subactivitatii, care nu au legatura cu activitatea de exploatare, nu trebuie sa se includa în costul productiei obtinute. Acestea se suporta direct din rezultatele financiare ale unitatii patrimoniale.

Determinarea cu exactitate a datelor si informatiilor furnizate de contabilitate, pe diferite feluri de activitati din cadrul unitatii patrimoniale, prezinta o deosebita importanta pentru calculul cu exactitate a indicatorilor economico-financiari, a cheltuielilor, veniturilor si rezultatelor etc. pe activitatile organizate si desfasurate în cadrul unitatii în cauza si, respectiv, pentru controlul desfasurarii acestor activitati, implicit pentru aprecierea eficientei fiecarei activitati. Respectarea acestui principiu este valabila si pentru celelalte componente ale sistemului informational: previziunea si statistica.

6. Organizarea calculatiei contabile în concordanta cu celelalte forme de calculatie economica (previzionala si statistica). Potrivit acestui principiu, datele furnizate de diferitele componente ale sistemului informational economic se pot centraliza pentru calculul, analiza si controlul indicatorilor respectivi pe întreprinderi, ramuri si pe întreaga economie nationala, întrucât ele se determina în mod unitar în cadrul fiecareia dintre componentele mentionate si la nivelul fiecarei structuri organizatorice a economiei nationale.

Necesitatea aplicarii acestui principiu în programarea, contabilizarea si calcularea costurilor de productie este dictata de faptul ca organizarea contabilitatii de gestiune si obtinerea informatiilor în legatura cu consumurile materiale si salariale care iau nastere în cadrul procesului de productie si a caror expresie baneasca reprezinta costul de productie nu constituie un scop în sine ci un mijloc principal pentru furnizarea datelor necesare întocmirii, urmaririi si analizei indicatorilor de costuri prestabiliti (programati). Astfel, în conformitate cu acest principiu, organizarea contabilitatii de gestiune si a calculatiei costurilor este necesar sa se faca potrivit obiectivelor urmarite si dupa aceeasi metodologie de calculare a costului de productie folosita cu ocazia programari acestuia. In acest sens, se impune ca la organizarea contabilitatii de gestiune sa se tina seama de aceeasi divizare a întreprinderii pe sectii faze de fabricatie, instalatii, grupe de masini etc, ca locuri (centre) de cheltuieli care au fost avute în vedere cu ocazia programarii costurilor de productie, sa se folo-seaca aceeasi nomenclatura a produselor, lucrarilor si serviciilor, precum si articolelor de calculatie care s-au utilizat cu ocazia întocmirii antecalculatiilor pe produs, aceleasi criterii de repartizare a cheltuielilor indirecte de productie si, respectiv, daca este cazul, a celor generale si de administratie ale unitatii, dupa care s-a facut repartizarea acestora si cu ocazia elaborarii antecalculatiilor privind costurile de productie sa se aplice aceeasi metoda de calculatie a costurilor care s-a aplicat si cu ocazia programarii lor etc.

De asemenea, necesitatile organizarii calculatiei contabile în concordanta cu celelalte forme de calculatie economica impun adoptarea atât în contabilitate, cât si în previziune si statistica a unui sistem comun de indicatori, precum si norme metodologice unitare pentru determinarea acestor indicatori, care sa se foloseasca atât în lucrarile de contabilitate cât si în cele de previziune si statistica.

Prin respectarea acestui principiu, se creeaza premisele necesare comparabilitatii datelor efective din contabilitate cu datele antecalculate si se asigura contabilitatii rolul de principal instrument de efectuare a controlului cu privire la modul de îndeplinire a indicatorilor programati în scopul determinarii abaterilor. De asemenea, se creeaza posibilitatea centralizarii datelor furnizate de contabilitate pe diverse verigi ale economiei nationale în vederea calcularii de catre statistica a marimilor relative si chiar absolute în legatura cu indicatorii urmariti. Astfel, statistica poate sa determine diversi indicatori economico-financiari pe ramuri si pe întreaga economie nationala.

7. delimitarea cheltuielilor aferente productiei finite de cele aferente productiei în curs de executie necesita determinarea cu exactitate a productiei neterminate, pentru a asigura astfel o corecta calculatiei a costurilor.

2.3. PRODUCTIA – GENERATOAREA COSTURILOR

A doua componenta a obiectului contabilitatii de gestiune o constituie productia. Ea este studiata sub trei aspecte: al modului de desfasurare în spatiu; ca rezultat concret material; al modului de desfasurare în timp.

Privita în spatiu, productia confera contabilitatii notiunea de ***locuri de cheltuieli.*** Acestea sunt expresia tehnico-economica a structurilor organizatorice la nivelul carora se desfasoara operatii tehnologice sau activitati distincte[8].

Sub aspectul analizei si controlului costului de productie, este necesar sa se apeleze la diviziuni de unitati contabile în care sa poata fi grupate atât cheltuielile care se identifica pe produs, cât si cele cu caracter indirect ce urmeaza a fi repartizate asupra produselor realizate.

Astfel de diviziuni contabile sunt cunoscute sub denumirea de ***centre de analiza*** si pot corespunde fie unei diviziuni a întreprinderii care corespunde cel mai adesea unei functii, fie unei diviziuni reale a întreprinderii care corespunde cel mai adesea unei activitati, de unde si denumirea de centre de activitate. Centrele de analiza trebuie astfel determinate încât cheltuielile directe

[8] Achim Baciu, Costurile – Organizare, Planificare, Contabilitate, Calculatie, Control si Analiza, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2001;

regrupate la nivelul acestora sa aiba un caracter de omogenitate, iar omogenitatea unui centru sa permita masurarea activitatii cu ajutorul unei unitati fizice, denumita unitate de lucru. Centrele de analiza sunt utile pentru calculul costurilor deoarece regrupând cheltuielile indirecte pe categorii omogene, exista posibilitatea repartizarii corecte a acestora asupra produselor. Conditia principala este de a determina corect unitatea fizica (de lucru) si baza de repartizare pentru care se poate defini un consum. În alta ordine de idei, urmarirea cheltuielilor indirecte la nivelul centrelor de analiza, faciliteaza instituirea responsabilitatilor în evolutia centrelor lor.

Centrele de analiza în raport de importanta pot fi centre auxiliare al caror cost este repartizat asupra altor centre de analiza si centre principale al caror cost este repartizat asupra produselor.

Privita ca un *rezultat concret material* al activitatii desfasurate, productia confera notiunea de purtatori de costuri, întelegând prin acestia un produs, o lucrare executata sau un serviciu prestat. Aceasta delimitare a productiei este necesara deoarece ea genereaza cheltuieli si în acelasi timp le si suporta, costul fiind determinat în raport cu acest aspect.

Cunoasterea modului de prezentare a purtatorilor de costuri, în practica unei întreprinderi, prezinta o importanta deosebita pentru organizarea contabilitatii sub aspectul colectarii si repartizarii cheltuielilor de productie si de desfacere, precum si al procedeelor utilizate în scopul determinarii costului pe unitatea de produs.

2.3.1. CLASIFICAREA PRODUCTIEI SI IMPORTANTA ACESTEIA PENTRU CONTABILITATEA DE GESTIUNE SI CALCULATIA COSTURILOR

Pentru calcularea corecta a costului productiei este necesar ca la înregistrarea cheltuielilor ocazionate de aceasta sa se tina seama de destinatia si importanta ei, de locurile de productie care au ocazionat cheltuielile respective, felul lor si particularitatile pe care le prezinta.

A. Din punct de vedere al modului de organizare a productiei, în industrie sunt cunoscute trei tipuri de organizare a productiei: productia individuala (de unicate), productia de masa si productia de serie.

Productia individuala consta în fabricarea unui produs unicat. De exemplu fabricarea unor utilaje grele, nave maritime , baraje pentru hidrocentrale, etc.

Productia de masa se concretizeaza în fabricarea, în cadrul unor perioade de timp îndelungate si în cantitati mari, a unor produse pe baza acelorasi retete, cu aceleasi utilaje si operatii tehnologice. De exemplu fabricarea zaharului, cimentului, uleiurilor, etc.

Productia de serie – se fabrica în general, în serii, pe loturi, dup o anumita reteta si tehnologie de fabricatie, cu schimbarea periodica a procesului tehnologic. De exemplu: fabricarea unor modele de confectii si încaltaminte, motoare, dispozitive, subansamble, etc.

B. Dupa destinatie si importanta, productia (activitatea) întreprinderilor[9] este de trei feluri: productie (activitate) de baza, productie (activitate) auxiliara si productie (activitate) anexa.

Productia (activitatea) de baza este aceea care formeaza obiectul activitatii principale (de baza) a întreprinderii si consta din obtinerea de produse finite, semifabricate, lucrari si servicii care sunt destinate, în majoritatea cazurilor, vânzarii în afara, catre alte unitati patrimoniale. Obtinerea ei are loc în cadrul sectiilor principale de productie ale întreprinderii, care mai poarta denumirea din aceasta cauza si de *sectii de baza.* în contabilitate, acestea sunt cunoscute sub denumirea de *locuri (centre) principale de productie sau de cheltuieli*, de costuri, respectiv *de gestiune.*

Productia (activitatea) auxiliara este aceea care asigura desfasurarea normala a productiei (activitatii) de baza, motiv pentru care mai poarta denumirea si *de productie (activitate)*

---

[9] S-au ales pentru exemplificare întreprinderile industriale întrucât acestea sunt cele mai numeroase în economie si au cel mai diversificat proces de productie.

ajutatoare. În productia (activitatea) auxiliara se cuprinde fabricarea de produse secundare sau executarea de lucrari si servicii, ca: productia sectiei de scularie, a centralei electrice, de apa, de abur, a atelierului de întretinere si reparatii, a sectiei de transporturi etc. Obtinerea acestei productii are loc deci în cadrul *sectiilor auxiliare de productie,* care mai poarta denumirea si de *sectii ajutatoare,* în contabilitate, ele sunt cunoscute sub denumirea de *locuri (centre) secundare de productie sau de cheltuieli,* de costuri, respectiv *de gestiune.* Productia auxiliara poate fi destinata nu numai pentru desfasurarea normala a productiei de baza a întreprinderii respective, ci si pentru a fi livrata altor unitati patrimoniale, atunci când depaseste necesarul pentru consumul intern al productiei de baza.

Productia (activitatea) anexa este aceea care nu are legatura directa cu activitatea de baza a întreprinderii, având drept scop satisfacerea anumitor nevoi social-culturale si de trai ale personalului muncitor al unitatii patrimoniale. Obtinerea ei are loc în cadrul unor sectii neindustriale ale întreprinderii care au caracterul de anexa fata de activitatea principala a acesteia, de unde le vine si denumirea de *sectii anexe.* In aceasta categorie se încadreaza gospodaria comunala si de locuinte, gospodaria agricola anexa etc. Ca si sectiile auxiliare, si cele anexe sunt considerate în contabilitate *locuri (centre) secundare de productie sau de cheltuieli, de costuri, respectiv de gestiune.*

Aceasta clasificare a productiei prezinta o importanta deosebita pentru organizarea contabilitatii cheltuielilor de productie si calculul cu exactitate al costului sau, în sensul ca determinarea, delimitarea si înregistrarea cheltuielilor se fac pe sectiile si locurile de productie, respectiv de cheltuieli, care le-au ocazionat si, în continuare, pe produsele fabricate în cadrul sectiilor si locurilor respective, folosind conturi diferite în raport cu felul productiei si posibilitatile de identificare a cheltuielilor la nivelul produselor sau al sectiilor. De asemenea, clasificarea productiei are importanta pentru calculatia costurilor pe feluri de productie si pe unitate, care se face dupa criterii diferite si într-o anumita ordine de succesiune.

Administrarea si conducerea productiei din sectiile de baza, auxiliare si anexe si a întreprinderii în ansamblul sau se realizeaza la nivelul unitatii patrimoniale de catre *sectorul administrativ si de conducere,* care constituie un loc (centru) distinct de cheltuieli, de costuri. Acesta contine în structura sa o serie de *unitati functionale (servicii, birouri* etc), care au drept scop îndeplinirea functiilor de baza ale întreprinderii, cum sunt cele de: aprovizionare, productie, desfacere, prognoza, financiar-contabila etc. Desfasurarea activitatii în cadrul acestor unitati ocazioneaza, de asemenea, cheltuieli care se pot include în costul produselor fabricate de întreprindere (în raport cu conceptul care sta Ia baza continutului acestuia), numai dupa ce în prealabil au fost colectate într-un cont distinct pentru sectorul respectiv.

2.3.2. OBIECTUL SI UNITATEA DE CALCULATIE A COSTURILOR

Obiectul de calculatie al costurilor îl poate reprezenta un produs finit, o lucrare, un serviciu, un semifabricat, o piesa, un lot sau o serie de produse, un ansamblu sau un subansambu, o anumita operatie sau o ora de lucru la o masina sau la un grup de masini, o faza sau un stadiu de fabricatie, o comanda etc.

Varietatea obiectului de calculatie a costurilor este data de: natura ramurii economice, obiectul activitatii unitatii economice si complexitatea acestuia, particularitatile procesului de fabrica tie si modul de organizare a productiei si a muncii etc.

În sens restrâns, obiectul calculatiei costurilor poate fi definit prin rezultatul concret al activitatii, adica latura cantitativa a rezultatelor unitatii.

Produsul sau productia pentru care se calculeaza costul se poate exprima cu ajutorul unei unitati de masura omogena, care poarta denumirea de *unitate de calculatie.* Aceasta trebuie sa corespunda formei de prezentare, starii de agregare fizico-chimice si altor caracteristici ale produselor. În functie de natura lor, se întâlnesc doua feluri de unitati de masura sau de calculatie:

- unitati de masura fizice sau naturale si
- unitati de masura conventionale,

Fiind un rezultat concret material, purtatorii se comensureaza, pentru aceasta ei trebuind sa aiba acelasi mod de exprimare cantitativa. În acest scop se utilizeaza unitatea de masura, care

trebuie sa corespunda formei de prezentare, starii fizico-chimice, starii de agregare si altor caracteristici ale produselor.

a) Unitatile de masura naturale sau fizice se folosesc de întreprinderile cu productie omogena în care se regasesc proprietatile tehnice si economice ale materialelor din care se obtin, asa cum simt: kilogramul, metrul, litrul, duzina, perechea, etc. In cadrul aceleiasi întreprinderi, datorita caracterului eterogen al productiei se utilizeaza mai multe entitati de calculatie. De exemplu, în întreprinderile de industrializare a laptelui, se întâlnesc ca unitati de calculatie litrul de lapte, kilogramul sau tona de unt, brânzeturi, etc; în întreprinderile de confectii si tricotaje, se întâlnesc ca unitati de calculatie: bucata, completul, perechea, metrul patrat etc.

b) Unitatile conventionale se folosesc atunci când productia nu este perfect omogena, în special la productia sortodimensionala sau cuplata când produsele obtinute prezinta deosebiri esentiale unele fata de altele, dar sunt legate între ele prin tehnologii si organizare de aceleasi cheltuieli de productie. Aceste unitati se structureaza în;

- **unitati tehnice,** stabilite în raport cu o anumita caracteristica, de ordin calitativ sau functional pentru produsul în cauza, ca de exemplu: metrul patrat de geam tras de 3 mm grosime, la fabricile de geamuri; tona de unt cu 90% grasime, în industria alimentara; unitati internationale (u.i.), în industria antibioticelor, vagon marfa cu doua osii în industria constructoare de masini etc.
- **forma unor cifre de echivalenta** obtinute prin calcul. în aceste situatii se alege un parametru (o caracteristica) comuna tuturor produselor, ca de exemplu, consumul specific de materii prime, timpul de functionare a utilajului, orele de activitate productiva etc, a carui marime se raporteaza la marimea corespunzatoare celui mai reprezentativ produs sau cel considerat ca baza de calcul. Astfel se obtin diferiti coeficienti care se folosesc pentru omogenizarea calculatorie a productiei. Aceste unitati de calculatie conventionale au un rol intermediar, întrucât costul se calculeaza, în final, tot pe unitati naturale (fizice) pentru produsul finit obtinut din procesul de productie. Numai în putine cazuri costul se stabileste exclusiv pe unitati conventionale, cum ar fi: hantrul aratura normala, la o mie de borcane conventionale etc.

2.4. COSTUL DE PRODUCTIE – INSTRUMENT AL CONDUCERII FIRMEI

Desfasurarea procesului de productie, respectiv realizarea produselor, desfacerea acestora pe piata, prestarea de servicii, executarea de lucrari implica întotdeauna consumuri de munca si mijloace de productie, consum exprimat în forma baneasca. Aceste îmbraca forma cheltuielilor[10]. Orice întreprinzator, înainte de a începe o anumita activitate productiva, recurge la un calcul relativ simplu, strâns legat de urmatoarea întrebare: *care va fi profitul adus de producerea si desfacerea bunului sau serviciului pe care intentioneaza sa-l ofere cumparatorilor?*

Profitul este definit ca un rezultat financiar pozitiv al unei activitati lucrative, reprezentând diferenta dintre valoarea produselor vândute si cheltuielile ocazionate de obtinerea acestora. Profitul ofera o imagine asupra modalitatilor în care se desfasoara activitatea într-o firma, daca aceasta reuseste sau nu din veniturile obtinute în urma vânzarii productiei sa-si acopere cheltuielile efectuate pentru obtinerea productiei respective. Profitul dezvolta initiativa economica a proprietarilor si determina stimularea materiala a lucratorilor, în conditiile realizarii unei activitati eficiente.

Organizarea si desfasurarea oricarei activitati economice trebuie sa fie concomitent *utila* - adica sa raspunda unor nevoi reale ale societatii si *rentabila* asigurând, pe lânga acoperirea cheltuielilor, obtinerea de profit. Rentabilitatea sintetizeaza actiunea tuturor factorilor implicati în procesul de productie si reflecta capacitatea unei firme de a obtine profit în vederea dezvoltarii sale ulterioare.

Ea arata eficienta cu care sunt folosite resursele materiale si umane în activitatea de productie. Rentabilitatea se poate determina la nivel de produs, de grupa de produse, firma sau la

[10] Horia Cristea, *Contabilitatea si calculatiile în conducerea întreprinderii*, Editia a II-a, Editura CECCAR, Bucuresti, 2003;

nivel de ramura si se exprima atât în forma absoluta, cât si în forma relativa, cu ajutorul ratei rentabilitatii. Rata rentabilitatii este o marime relativa si exprima masura în care resursele avansate sau consumate aduc beneficii, respectiv profit si poate capata forme diverse, dupa cum se exprima numaratorul – profit, precum si numitorul raportului – capital cheltuit, capital avansat, costul unui factor de productie sau costul mai multor factori de productie.

Printre caile de crestere a rentabilitatii se regaseste si ***reducerea costurilor de productie*** care poate avea loc atât prin reducerea cheltuielilor cu munca vie, cât si a cheltuielilor cu munca materializata, fapt ce se reflecta în nivelul rentabilitatii prin cresterea profitului.

Reducerea costurilor de productie se obtine prin introducerea progresului tehnic care actioneaza în directia perfectionarii activitatii de aprovizionare tehnico-materiala, micsorarii cheltuielilor materiale, a cheltuielilor de exploatare a utilajelor, cresterii productivitatii muncii, , diminuarii cheltuielilor administrative, a cheltuielilor de desfacere, a cheltuielilor neproductive, reproiectarii produselor cu caracteristici tehnico-economice necorespunzatoare, utilizarii cât mai complete si eficiente a capacitatilor de productie.

De aici se desprinde concluzia ca analiza costurilor este necesara în scopul urmaririi contributiei activitatii desfasurate la obtinerea rezultatelor.

Urmarirea activitatii se realizeaza sub diverse aspecte:

- productivitate,
- eficienta globala.

Productivitatea proprie a unui factor de productie reprezinta capacitatea acestuia rezultata din nivelul sau de perfectionare tehnica de a contribui la crearea unui volum de bunuri materiale si servicii în conditiile mentinerii unui nivel constant de performanta a celorlalti factori care contribuie la realizarea procesului de productie. Nivelul productivitatii se poate exprima fie prin cantitatea de produse obtinuta prin utilizarea unei unitati dintr-un factor de productie, fie prin consumul de factori de productie necesar obtinerii unei unitati de produs. Indiferent de modul de exprimare a productivitatii, pentru cresterea acesteia trebuie sa se actioneze asupra consumului de factori de productie.

Eficienta globala rezulta din studiul alocarii optime a resurselor în scopul maximizarii tuturor formelor de eficienta astfel încât sa se realizeze o compatibilitate între politica actuala si viitoare a firmei si cea definita de autoritati în scopul realizarii echilibrului economic, social si ecologic dorit, respectiv calitatea produselor si pretul acestora sa se afle în concordanta cu nevoile consumatorilor, calitatea vietii sa nu fie compromisa de poluare, mentinerea puterii de cumparare a salariilor, a nivelului ocuparii fortei de munca.

Oriunde se desfasoara activitati de productie, prestari de servicii si executari de lucrari, exista si costuri. În conditiile în care resursele sunt relativ limitate, firmele trebuie sa depuna eforturi pentru a obtine ceea ce este necesar pentru desfasurarea activitatii. Cunoastem faptul ca obtinerea unor costuri supradimensionate duce la diminuarea profiturilor si, în consecinta, trebuie sa tinem seama de acest lucru în momentul în care stabilim planul de desfasurare al unei activitati.

Inginerul preocupat în permanenta pentru cunoasterea ultimelor noutati ale stiintei este tentat sa afirme ca, pe plan tehnic, totul este posibil. În acelasi timp, economistii, având în vedere latura financiara, moderând acest optimism, vin cu întrebarea **"Da! Dar cu ce cost?".**

În asemenea conditii, costul este singurul mijloc de testare a utilitatii si oportunitatii realizarii activitatii propuse în ceea ce priveste masurarea eficientei resurselor ce vor fi consumate. Astfel, trebuie avuta în vedere multitudinea de întrebari care se poate formula si a caror raspunsuri pot asigura luarea celor mai bune decizii, întrebari care privesc diagnosticul, evolutia viitoare a costurilor si a vietii produsului si, implicit, fundamentarea si luarea propriu-zisa a deciziilor.

Din varietatea acestora, se pot evidentia întrebari precum:

Cât costa producerea bunului sau serviciului care face obiectul de activitate al firmei? Aceasta întrebare deriva din doua considerente; primul rezulta din faptul ca resursele au un caracter limitat, iar al doilea este dat de dorinta întreprinzatorului de a obtine un profit cât mai mare. Cheltuielile ocazionate de consumul factorilor de productie sunt integrate în pret care reprezinta un element principal prin care produsele sunt apreciate si cunoscute de catre consumatori. Deci, costul

care reprezinta element fundamental al pretului, alaturi de profit, poate determina succesul sau insuccesul firmei. Astfel, de costul de productie al firmei depinde atât volumul fizic de activitate, cât si profitul firmei.

Costurile practicate sunt competitive si pentru ce perioada este evitat riscul de a fi deficitare? În economia de piata concurenta este trasatura esentiala a acesteia, iar producatorii urmaresc sa-si impuna produsele prin calitate si, implicit, prin pret. Costul de productie determina, de fapt, marimea pretului, micsorându-l sau nu. Asadar, pentru ca firma sa devina competitiva, iar produsele acesteia sa fie cautate, trebuie actionat, în afara aspectului calitatii, asupra reducerii pretului, respectiv asupra costului, deoarece firmele a caror costuri sunt ridicate în procesul concurentei pierd, se ruineaza.

Cum se pot reduce costurile si asupra caror componente ale acestora se poate actiona? Reducerea costului este o problema esentiala daca se are în vedere caracterul limitat al resurselor de materii prime si combustibil si care îndeamna la utilizarea rationala a acestora. De asemenea, producatorul urmareste ca productia sa sa fie rentabila, el fiind preocupat ca, la o cheltuiala de productie data, sa obtina maximum de productie si de profit sau, la o anumita productie si un anumit nivel al profitului, sa realizeze o cheltuiala de productie cât mai mica.

Astfel, pentru reducerea cheltuielilor se poate actiona în toate fazele de viata a unui produs: de conceptie, de proiectare, de fabricatie propriu-zisa, de desfacere a bunurilor respective. Se poate actiona în directia înlocuirii materialelor deficitare cu altele mai ieftine si pentru care nu exista pericolul epuizarii imediate, a utilizarii unor forme neconventionale de energie, a redimensionarii stocurilor, perfectionarii tehnologiilor de fabricatie, a cresterii productivitatii muncii, a reducerii diferitelor categorii de cheltuieli ce intra în componenta costurilor, etc., cu respectarea conditiei esentiale de a nu fi afectata calitatea produsului.

Evolutia costurilor fiecarei sectii, atelier si sector de activitate este normala? Este dificil de dat o definitie a costurilor normale. Teoria si practica considera ca fiind costuri normale:

- nivelul cel mai redus al cheltuielilor care s-a înregistrat pentru produs sau în ramura de activitate respectiva;
- standarde de cheltuieli stabilite pe baza tehnologiilor de fabricatie care asigura realizarea produselor în parametrii proiectati;
- costurile care asigura un profit net anual echivalent dobânzii aferente capitalului propriu. În legatura cu aceasta problema, în literatura de specialitate se întâlnesc anumite marimi ca, de exemplu, 12% din capitalul propriu.

La nivelul firmei trebuie sa existe un plan al costurilor care sa constituie permanent o baza de raportare pentru realizarile fiecarei perioade. Costurile trebuie adaptate permanent, orice supra sau subdimensionare generând aspecte negative în cadrul activitatii.

Cresterea ocazionala a cheltuielilor chiar într-o singura luna este sau nu justificata?

Orice manager trebuie sa aiba în vedere doua aspecte: pe de o parte, întreprinzatorul stie ca fiecare leu cheltuit inutil înseamna reducerea profitului cu acel leu si, pe de alta parte, el stie ca a economisi nu întotdeauna înseamna a nu cheltui sau a nu consuma, ceea ce ar fi foarte simplu, ci trebuie avut în vedere cât se cheltuie daca nu se pierde un leu.

Evolutia vânzarii produselor la preturile practicate se încadreaza în programul stabilit sau exista abateri ce trebuie corectate? Aprecierea veniturilor firmei este esentiala pentru determinarea locului firmei în sectorul sau de activitate, a pozitiei sale pe piata, a aptitudinilor acesteia de a initia si dezvolta diferite activitati profitabile. În functie de veniturile firmei, se poate aprecia daca firma este suficient de importanta, daca are semnificatie, raportând rezultatele sale la cele ale sectorului, respectiv daca cota sa de piata este neglijabila, putându-se lua decizii strategice în consecinta.

Între venituri si cheltuieli se face corelatie în sensul ca realizarea unui venit presupune efectuarea unei cheltuieli sau invers. De aceea, anticiparea evolutiei vânzarilor si realizarea lor conform programului stabilit are implicatii asupra stabilirii costurilor si invers. În situatia în care apar abateri de la programul stabilit, este necesara stabilirea cauzelor care au generat aceste abateri si masurile care pot fi luate pentru ca aceste abateri sa fie corectate.

Asadar, costul de productie exprima esenta unui întreg sistem de legaturi care iau nastere în sfera aprovizionarii, productiei, circulatiei, legaturi ce se stabilesc între agentii economici, între agenti economici si consumatori la un moment dat.

O firma, în conditiile economiei de piata, poate supravietui în cazul în care obtine venituri care sa depaseasca cheltuielile de productie. De aceea, o preocupare deosebita pentru conducerea firmelor este reducerea costului de productie.

O firma, pentru a ajunge la rezultatul dorit, trebuie sa-si minimalizeze costurile de productie. Astfel, o firma va încerca sa obtina produsul dorit cu cele mai mici costuri, astfel încât din venitul sau obtinut sa realizeze profit sau sa obtina sume necesare pentru alte obiective. Regula celor mai mici costuri spune ca daca, în situatia în care pentru fiecare factor de productie produsul marginal unitar este identic, atunci firma îsi reduce la minim costul de productie.

Reducerea costului de productie în cele mai bune conditii trebuie sa aiba la baza analiza aprofundata a factorilor de productie implicati în procesul de productie sub toate aspectele, astfel încât aceasta minimizare sa nu deterioreze calitatea bunurilor obtinute.

Calculul si analiza costului de productie sunt deosebit de importante la nivelul firmei datorita informatiilor furnizate care stau la baza fundamentarii deciziilor în firma. Desfasurarea activitatii firmei, precum si extinderea sa, se bazeaza pe modul în care întreprinzatorul reuseste sa-si recupereze, prin vânzarea produselor, costul determinat de producerea si desfacerea lor, precum si de obtinerea profitului.

Recuperarea cheltuielilor de productie si realizarea unui profit corespunzator sunt elementele mentinerii si dezvoltarii firmelor, iar pastrarea competitivitatii, a prestigiului firmei, combinarea eficienta a factorilor de productie, în scopul obtinerii productiei se regasesc în costul de productie. De aceea, sunt importante determinarea si analiza costului în calitatea sa de indicator central în sistemul indicatorilor economici ai firmei.

Marimea costurilor si, în special, minimizarea lor, sunt considerente care sunt luate în calcul în alegerea unui anumit proces tehnologic sau scheme de productie, a unor anumite categorii de materii prime, materiale, la baza introducerii rationalizarii si inventiilor în procesul de productie, la organizarea si perfectionarea muncii si a productiei, etc. În acest sens, costurile de productie trebuie urmarite periodic, atât pe produs, cât si pe întreaga productie, comparate cu standardele de costuri sau cu previziunile costurilor efectuate anterior procesului productiv si, bineînteles, trebuie urmarite si în dinamica lor.

Contributia costurilor în fundamentarea deciziilor este de necontestat si se reflecta în:

- alegerea variantei optime de productie;
- determinarea volumului de activitate;
- compararea costului produsului propriu cu cel al produselor similare fabricate de concurenta pentru determinarea diferentelor ce rezulta din modul de organizare a activitatii, de gradul de înzestrare tehnica, de modul de organizare a muncii si de calificare a acesteia, de modul de utilizare a fondului de timp;
- crearea posibilitatii exercitarii tuturor functiilor activitatii de conducere;
- crearea unui instrument prin utilizarea antecalculatiei pentru planificarea financiara interna, putându-se realiza anumite programe privind evolutia unor indicatori ai firmei;
- orientarea potentialilor investitori asupra eficientei economice a unor noi activitati sau asupra înfiintarii de noi firme;
- sprijinirea decidentilor în alegerea solutiilor ce permit identificarea unor cai care sa puna rapid în evidenta anomaliile care apar.

CAPITOLUL III.

ORGANIZAREA CONTABILITATII DE GESTIUNE SI A CALCULATIEI COSTURILOR

Modelul general al calculatiei costurilor se poate exprima generic prin ecuatia

C = Cd+Ci

C = reprezinta costul unitar;
Cd - suma cheltuielilor directe aferente unitatii de produs;
Ci - suma cheltuielilor indirecte aferente unitatii de produs.

Realizarea practica a intentiei teoretice cuprinsa în metoda presupun folosirea a diferite procedee, tehnici si instrumente corespunzatoare, asa încât metod mai poate fi definita ca fiind ansamblul acestora.

Privita prin aceasta prisma, metoda de calculatie a costurilor de productie poate fi definita ca reprezentând un *ansamblu de procedee logice, tehnici fi instrumente prin care se realizeaza un sistem de lucrari privind procesul de prelucrare a informatiilor generate de cunoasterea laturii cantitative si valorice a procesului de productie.* La aceste procedee ne referim în continuare.

3.1. ORGANIZAREA SISTEMULUI DE CONTURI DE GESTIUNE PENTRU EVIDENTA CHELTUIELILOR SI A PRODUCTIEI.

Contabilitatea de gestiune se poate organiza în partida dubla cu ajutorul conturilor din clasa a 9-a „Conturi de gestiune” sau prin dezvoltarea conturilor financiare în analitice corespunzatoare, ori sub forma contabilitatii în partida simpla.

Cu ajutorul conturilor rezervate contabilitatii de gestiune prevazute prin Precizarile referitoare la organizarea si conducerea acestei contabilitati se pot efectua ***urmatoarele operatiuni***:

a) preluarea din contabilitatea financiara a cheltuielilor ce urmeaza a fi încorporate în costuri;

b) înregistrarea, urmarirea si controlul cheltuielilor bugetate în structurile:

- cheltuieli directe pe produse, lucrari si servicii, actiuni si prestatii turistice;
- cheltuieli indirecte pe sectii, activitati, compartimente, magazine, etc.;

c) înregistrarea, urmarirea si controlul productiei fabricate, lucrarilor executate, serviciilor prestate, în decursul unei perioade de calculatie a costurilor, în asa-zisele preturi înregistrate, care în functie de optiuni ar putea fi: costuri antecalculate (normate, standard, etc.) sau preturi de vânzare (en gros, en detail etc.);

d) înregistrarea, urmarirea si controlul productiei aflate în curs de executie (fabricatie), la sfârsitul unei perioade de calculatie a costurilor, evaluata în costuri efective sau reale;

e) înregistrarea, urmarirea si controlul diferentelor dintre costurile efective ale productiei fabricate, lucrarilor executate, serviciilor prestate si preturile de înregistrare ale acesteia.

Precizarile referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune au instituit si nominalizat urmatoarele ***grupe de conturi***:

grupa 90 “Decontari interne”
grupa 92 “Conturi de calculatie”
grupa 93 “Costul productiei”

Utilitatea conturilor din clasele prevazute este orientativa si nu este obligatorie, iar persoanele juridice pot dezvolta si adapta conturile de gestiune în functie de specificul activitatii si necesitatile proprii de informare, cu conditia determinarii corecte a costurilor de productie la care înregistreaza stocurile în contabilitatea financiara.

CONTABILITATEA DECONTARILOR INTERNE

În grupa 90 "Decontari interne" s-au instituit si nominalizat trei conturi si anume:

- 901 "Decontari interne privind cheltuielile"
- 902 "Decontari interne privind productia obtinuta"
- 903 "Decontari interne privind diferentele de pret"

Fiecare dintre aceste conturi au roluri si functii contabile distincte.

Contul 901 "Decontari interne privind cheltuielile" - este cont sintetic de gradul I, operational, de pasiv, cu ajutorul caruia se tine evidenta deconturilor interne privind cheltuielile directe din sectiile de baza si auxiliare, cheltuielile indirecte, fixe si variabile, cheltuielile generale de administratie precum si cheltuielile de desfacere si stabilirea diferentelor între costurile standard si costul efectiv de prelucrare al produselor finite, semifabricatelor, lucrarilor executate, serviciilor prestate, productiei, lucrarilor si serviciilor în curs de executie. Acest cont joaca rolul unui cont oglinda sau de reflectare a cheltuielilor, realizând legatura dintre contabilitatea financiara si cea de gestiune, având functie distincta si anume:

➢ **în creditul** sau înregistreaza marimea cheltuielilor de exploatare calculate în cursul lunii (unei perioade de calcul) pe destinatii în functie de posibilitatile de identificare ale acestora pe locuri de cheltuieli si obiecte de calculatie, structurate pe elemente primare de cheltuieli sau articole de calculatie care au fost înregistrate în contabilitatea financiara, prin debitul conturilor de calculatie, si anume:

- colectarea cheltuielilor directe pe baza documentelor justificative:

Debit		Credit
%	=	901 "Decontari interne privind cheltuielile"
921 "Cheltuielile activitatii de baza"		
922 "Cheltuielile activitatilor auxiliare"		

- calcularea cheltuielilor indirecte de productie pe baza documentelor justificative:

Debit		Credit
923 "Cheltuieli indirecte de productie"	=	901 "Decontari interne privind cheltuielile"

- colectarea cheltuielilor generale de administratie si cheltuielilor de desfacere:

Debit		Credit
%	=	901 "Decontari interne privind cheltuielile"
924 "Cheltuielile generale de administratie"		
925 "Cheltuielile de desfacere"		

➢ ***în debitul*** sau, se înregistreaza, la sfârsitul lunii, decontarea costului efectiv al produselor, lucrarilor, serviciilor obtinute / executate, inclusiv a productiei în curs de executie, conform înregistrarilor:

- decontarea costului efectiv al productiei finale obtinute, lucrari executate, servicii prestate:

Debit		Credit
901 „Decontari interne privind cheltuielile"	=	%
		931 „Costul productiei obtinute"
		903 „Decontari interne privind diferentele de pret"

- decontarea costului efectiv al productiei, lucrarilor si serviciilor în curs de executie:

Debit		Credit
901 „Decontari interne privind cheltuielile"	=	933 „Costul productiei în cure de executie"

Un asemenea tratament contabil al contului 901 "Decontari interne privind cheltuielile" face ca la sfârsitul lunii rulajul sau debitor sa fie egal cu suma rulajelor debitoare ale conturilor din

clasa a 6 - a, daca acestea privesc cheltuielile de exploatare si sunt integral încorporabile, conform relatiei:

RD 901 = Σ RD cl. 6 - a „cheltuieli exploatare”

Contul 902 “Decontari interne privind productia obtinuta”, este un cont sintetic de gradul I, bifunctional, utilizat pentru evidentierea decontarilor interne privind costul productiei obtinute în cursul lunii, evaluat la cost standard (pret de înregistrare), precum si pentru decontarea la sfârsitul lunii a costului efectiv al acestei productii obtinute.

Soldul sau reprezinta diferentele între costul standard (pret de înregistrare) si costul efectiv al acesteia si productia obtinuta în cursul lunii si care poate fi creditor, exprimând diferentele favorabile, respectiv economiile, sau debitor, exprimând diferentele nefavorabile, deci depasirile.

- **În *creditul*** contului se înregistreaza, în cursul lunii, productia finita, lucrarile executate si serviciile prestate, evaluate la cost standard (pret de înregistrare), precum si marimea diferentelor favorabile sau nefavorabile, dintre pretul de înregistrare (cost standard) si costul efectiv al aceleiasi productii obtinute, prin formularea contabila:

%	=	902 „Decontari interne privind productia obtinuta”
931 „Costul productiei obtinute”		
903 „Decontari interne privind diferentele de pret”		

Contul 902 “Decontari interne privind productia obtinuta” se detaliaza în analitic pâna la nivel de obiect de evidenta si calcul al costurilor, iar în cadrul acestora pe elemente primare de cheltuieli, corespunzator bugetarii cheltuielilor directe pe obiecte de evidenta si calcul, iar a celor indirecte la nivel de centru de analiza sau activitate.

O asemenea detaliere a contului permite ca acestea sa îndeplineasca si rolul unui “cont de rezultate ale contabilitatii de gestiune”.

- ***În debitul*** contului se înregistreaza, la sfârsitul lunii, decontarea costului efectiv al productiei terminate, finisate, conform datelor din fisele de post calcul, prin înregistrarea:

902 „Decontari interne privind productia obtinuta”	=	921 „Cheltuielile activitatii de baza”

Soldul contului 902 ne arata diferentele de pret favorabile sau nefavorabile. Indiferent de soldul sau contul 902 se închide la sfârsitul lunii prin contul 903 care preia diferente favorabile sau nefavorabile de cost aferente productie obtinute.

Contul 903 “Decontari interne privind diferentele de pret” este cont sintetic de gradul I, cont de activ, care se poate detalia în analitic pe obiecte de evidenta si calcul a costurilor, iar în cadrul acestuia pe elemente primare de cheltuieli sau pe articole de calculatie, oferind astfel o larga posibilitate de analiza a costurilor.

El oglindeste diferentele de pret calculate la sfârsitul lunii (perioadei de calcul a costurilor) între costul efectiv al productiei obtinute si costul standard (pretul de înregistrare).

Reglementar, acest cont este un cont de “transfer” a diferentelor dintre preturile de înregistrare si costurile efective ale productiei fabricate, deci între contul 902 “Decontari interne privind productia obtinuta” si contul 901 “Decontari interne privind cheltuielile”.

- **În debitul** sau oglindeste, la sfârsit de luna, marimea diferentelor de pret favorabile sau nefavorabile aferente productiei finite obtinute din procesul de productie, prin înregistrarea:

903 „Decontari interne privind diferentele de pret”	=	902 “Decontari interne privind productia obtinuta”

- **În creditul** sau se înregistreaza, la sfârsit de luna, decontarea diferentelor de pret aferente productiei obtinute, conform înregistrarii:

901 “Decontari interne privind cheltuielile”	=	903 „Decontari interne privind diferentele de pret”

În urma acestor înregistrari, contul 903 “Decontari interne privind diferentele de pret” nu prezinta sold, la sfârsit de luna.

Conturile de calculatie a costurilor

Au fost instituite si nominalizate, în grupa 92 “Conturi de calculatie”, 5 conturi, care oglindesc în fapt activitatile generatoare de cheltuieli, respectiv:

- 921 “Cheltuielile activitatii de baza”;
- 922 “Cheltuielile activitatii auxiliare”;
- 923 “Cheltuielile indirecte de productie”;
- 924 “Cheltuieli generale de administratie”;
- 925 “Cheltuieli de desfacere”.

Contul 921 “Cheltuielile activitatii de baza”, este un cont sintetic de gradul I, cont de activ, cont de calculatie, care se detaliaza în analitic pe sectii, obiecte de evidenta si calcul al costurilor ce constituie obiect al activitatii de baza, iar în cadrul acestora pe elemente primare de cheltuieli sau pe articole de calculatie.

Se utilizeaza pentru înregistrarea, urmarirea si controlul, în contabilitatea de gestiune, a bugetelor de cheltuieli directe elaborate pe fiecare produs, lucrare, serviciu, actiune sau prestatie turistica, componenta a productiei de baza.

- ***În debitul*** contului se înregistreaza, în cursul lunii, colectarea cheltuielilor directe aferente productiei de baza, prin formulele contabile:
  - colectarea cheltuielilor directe pe baza cheltuielilor

921 “Cheltuielile activitatii de baza”	=	901 “Decontari interne privind cheltuielile”

  - prelucrarea valorii prestatiilor sectiilor auxiliare imputabile nemijlocit productiei activitatii de baza:

921 “Cheltuielile activitatii de baza”	=	922 “Cheltuielile activitatii auxiliare”

  - repartizarea cheltuielilor indirecte de productie alocabile productiei de baza:

921 “Cheltuielile activitatii de baza”	=	923 “Cheltuieli indirecte de productie”

  - repartizarea cheltuielilor generale de administratie, în masura în care sunt costuri suportate pentru a aduce stocurile la forma si în locul în care se gasesc în prezent, conform înregistrarii:

921 “Cheltuielile activitatii de baza”	=	924 “Cheltuieli generale de administratie”

- **în creditul** contului se înregistreaza, la sfârsit de luna, decontarea costului efectiv al productiei finite, precum si a productiei în curs de executie, conform formulei contabile:

%	=	921 „Cheltuielile activitatii de baza”
902 „Decontari interne privind productia obtinuta”		
933 „Costul productiei în curs de executie”		

Contul 922 “Cheltuielile activitatilor auxiliare” este un cont sintetic de gradul I, de activ, cont de calculatie, operational, detaliat în analitic pe sectii, obiecte de calculatie ale productiei auxiliare, cu precizarea elementelor primare de cheltuieli sau articolelor de calculatie. Se utilizeaza pentru înregistrarea, urmarirea si controlul executiei bugetelor de cheltuieli directe ale activitatilor auxiliare. În cazul sectiilor auxiliare cu productie omogena poate fi utilizat un singur cont analitic pentru înregistrarea globala a cheltuielilor directe cât si a celor indirecte. În cazul productiei auxiliare eterogene trebuie sa se instituie conturi analitice pentru cheltuielile directe ale fiecarui produs, lucrare, serviciu, actiune sau prestatie turistica ce constituie obiect al activitatii sectiilor auxiliare.

- **În debitul** contului se înregistreaza în cursul lunii:
  - marimea cheltuielilor directe privind activitatile auxiliare colectate, ce au fost contabilizate si în contabilitatea financiara, prin înregistrarea

922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare”	=	901 „Decontari interne privind cheltuielile”

  - marimea cheltuielilor generale de administratie alocate rational costului productiei auxiliare destinate vânzarii, prin înregistrarea:

922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare”	=	924 „Cheltuieli generale de administratie”

- **în creditul** contului se înregistreaza, la sfârsit de luna:
  - valoarea productiei livrate de sectiile auxiliare pentru activitatile de baza, pentru sectii, sectorul administrativ, ori sectorul desfacerii, precum si costul produselor finite destinate vânzarii si respectiv al productiei în curs de executie, conform înregistrarii:

%	=	922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare”
902 „Decontari interne privind productia obtinuta”		
921 „Cheltuielile activitatii de baza”		
923 „Cheltuielile indirecte de productie”		
924 „Cheltuieli generale de administratie”		
925 „Cheltuieli de desfacere”		
933 „Costul productiei în curs de executie”		

Contul 923 “Cheltuieli indirecte de productie” este un cont sintetic de gradul I, operational de activ, cont de colectare si repartizare a cheltuielilor indirecte de productie, detaliat în analitic pe sectii, cu identificarea regiei variabile respectiv fixe, cu precizarea în cadrul acestora pe fiecare element primar de cheltuieli sau articol de executie.

Daca unitatea are o singura sectie de productie, nu este necesara detalierea în conturi analitice pe locuri de cheltuieli, fiind suficienta dezvoltarea doar pe elementele primare sau pe articole de calculatie. în caz contrar, se impune deschiderea pentru fiecare sectie a câte unui cont analitic, pentru a asigura formarea costului de sectie a fiecarui produs, lucrare, serviciu produs sau executat în acea sectie. Pentru aceasta se impune utilizarea unor criterii conventionale de repartizare a cheltuielilor indirecte de fabricatie pe obiectele de evidenta si calcul al costurilor.

În cazul adoptarii de catre unitatea economica productiva a detalierii cheltuielilor pe articole de calculatie, de obicei, pentru cheltuielile indirecte se formeaza doua articole de calculatie, si anume: Cheltuieli cu întretinerea si functionarea utilajelor (CIFU) si Cheltuieli comune ale sectiilor (CCS).

Contul este utilizat pentru înregistrarea, urmarirea si controlul bugetelor de cheltuieli indirecte cu întretinerea si functionarea utilajelor si ale cheltuielilor comune ale fiecarei sectii de baza sau auxiliare.

- **În *debitul*** contului se înregistreaza, în cursul lunii:
  - valoarea cheltuielilor indirecte de productie privind activitatea de baza, prin preluarea din contabilitatea financiara, conform documentelor justificative, prin înregistrarea:

923 “Cheltuieli indirecte de productie”	=	901 “Decontari interne privind cheltuielile”
923 / Ch. var		
924 / Ch. fixe		

  - contravaloarea produselor, lucrarilor si serviciilor primite de la sectiile auxiliare pentru necesitatile activitatii de baza, care nu se identifica pe obiecte de evidenta si de calcul a costurilor, prin înregistrarea:

923 “Cheltuieli indirecte de productie	=	922 “Cheltuielile activitatilor auxiliare”
923 / Ch. var		

- **în *creditul*** contului se înregistreaza, la sfârsitul lunii:

- marimea regiei variabile si regiei fixe alocate costului productiei, lucrarilor si serviciilor, imobilizarilor în curs obtinute, precum si productiei în curs de executie, prin formula contabila:

%	=	923 "Cheltuieli indirecte de productie"
903 „Decontari interne privind productia obtinuta"		923 / Ch. var
921 „Cheltuielile activitatii de baza"		924 / Ch. fixe încorporabile
922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare"		
933 „Costul productiei în curs de executie"		

La sfârsit de luna, în urma efectuarii repartizarii cheltuielilor indirecte de productie, contul 923 nu prezinta sold.

Contul 924 "Cheltuieli generale de administratie" este un cont sintetic de gradul I, operational, de activ, cont de colectare si repartizare, utilizat pentru tinerea evidentei cheltuielilor de administratie si conducere ale activitatii economice, detaliat în analitic în structura pe elemente primare de cheltuieli sau pe articole de calculatie.

Contul este utilizat pentru înregistrarea, urmarirea si controlul bugetului de cheltuieli administrativ - gospodaresti, de organizare si conducere a unitatii, cheltuieli considerate dublu indirecte, deci atât fata de obiectele de evidenta si cadrul cât si fata de decupajele organizatorice din unitatea economica.

- **în *debitul*** contului se înregistreaza, în cursul lunii:
  - valoarea cheltuielilor ocazionate de administrarea si conducerea societatii, preluate din contabilitatea financiara, prin formula contabila:

924 "Cheltuieli generale de administratie	=	901 "Decontari interne privind administratie"

  - valoarea lucrarilor si serviciilor primite de la sectiile auxiliare pentru necesitatile sectorului administrativ si de conducere, reflectate, la sfârsit de luna, prin înregistrarea:

924 "Cheltuieli generale de administratie	=	922 "Cheltuielile activitatilor auxiliare"

- **În *creditul*** contului, se înregistreaza, la sfârsit de luna, cheltuielile de administratie direct atribuite costului productiei, costului lucrarilor, serviciilor, imobilizarilor în curs, productiei în curs de executie, sau costului productiei auxiliare destinate vânzarii, alocate acestora, sau cheltuielile administrative repartizate costului în scopul stabilirii pentru necesitati proprii de informare, al costului complet al productiei obtinute, prin înregistrarea:

%	=	924 „Cheltuieli generale de administratie"
902 „Decontari interne privind productia obtinuta"		
921 „cheltuielile activitatii de baza"		
922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare"		
933 „Costul productiei în curs de executie"		

În urma acestor repartizari, contul 924 "Cheltuieli generale de administratie" se soldeaza.

Contul 925 "Cheltuieli de desfacere" este un cont sintetic de gradul I, operational, de activ, cont de colectare si repartizare, cu functie de calculatie a costurilor marfurilor vândute. Se detaliaza în analitic pe elemente primare de cheltuieli sau pe articole de calculatie specifice sectorului de desfacere.

Se utilizeaza pentru înregistrarea, urmarirea si controlul global sau pe unitati operative a cheltuielilor efectuate în legatura cu desfacerea productiei, cum ar fi: cheltuielile cu ambalarea produselor dupa predarea lor la magazie, cheltuielile de transport când marfurile sunt transportate pe cheltuiala producatorului, cheltuieli de manipulare, depozitare, înmagazinare, conservare, asigurare, perisabilitati legale si alte cheltuieli generate de desfacerea productiei fabricate si/sau a marfurilor vândute.

- ***în debitul*** contului se înregistreaza, în cursul lunii:
  - marimea cheltuielilor ocazionate de sectorul de desfacere, prin preluarea lor din contabilitatea financiara, dupa formula contabila:

925 "Cheltuieli de desfacere"	=	901 "Decontari interne privind cheltuielile"

  - La sfârsitul lunii, cu contravaloarea produselor, lucrarilor si serviciilor primite de la unitatea auxiliara pentru necesitatile sectorului de desfacere, conform înregistrarii:

925 "Cheltuieli de desfacere"	=	922 "Cheltuielile activitatilor auxiliare"

- ***În creditul*** contului se înregistreaza la sfârsitul lunii cu cheltuielile de desfacere directe atribuite costului productiei, costului lucrarilor, serviciilor, imobilizarilor în curs, productiei în curs de executie, sau costului productiei auxiliare destinate vânzarii, alocate acestora, în scopul determinarii, pentru necesitati proprii de informare, al costului complet al productiei obtinute, conform formulei contabile:

%	=	925 "Cheltuieli de desfacere"
902 „Decontari interne privind productia obtinuta"		
921 „Cheltuielile activitatii de baza"		
922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare"		

CONTURILE COSTULUI PRODUCTIEI.

Din grupa 93 a "Costului productiei" fac parte conturile:

- 931 "Costul productiei obtinute"
- 933 "Costul productiei în curs de executie"

Contul 931 "Costul productiei obtinute" este un cont sintetic de gradul I, operational, cont de activ, cu ajutorul caruia se tine evidenta productiei finite, reprezentata de produsele finite, semifabricate, lucrari executate si servicii prestate pentru terti, investitii proprii sau alte activitati, evaluate la cost standard, pret de înregistrare sau de vânzare.

Contul se poate detalia în analitice pe fiecare produs, lucrare, serviciu, actiune turistica, iar în cadrul lor pe componentele costului sau ale pretului de înregistrare, respectiv elemente primare de cheltuieli sau articole de calculatie si partea de plus valoare. Aceasta structurare este superflua, deoarece reclama informatii ce se obtin cu ajutorul contului 902 "Decontari interne privind productia obtinuta", cu care intervine în corespondenta.

Contul este utilizat pentru "tranzitarea" pretului de înregistrare (standard, vânzare) al productiei obtinute între contul 902 "Decontari interne privind productia obtinuta" si contul 901 "Decontari interne privind cheltuielile".

În fapt, contul 931 "Costul productiei obtinute", reflecta marimea veniturilor din vânzarea productiei, a marfurilor desfacute si deci, denumirea adecvata ar fi "Venituri din vânzarea productiei" sau venituri din vânzarea marfurilor în unitatile cu ridicata, cu amanuntul, din alimentatia publica sau din turism, în functie de specificul fiecarei activitati.

- **în *debitul*** contului se înregistreaza, în cursul lunii marimea valorica a productiei obtinute, evaluata la pret de înregistrare, prin formula contabila:

931 "Costul productiei obtinute"	=	902 "Decontari interne privind productia obtinuta"

- **în *creditul*** contului se înregistreaza, la sfârsit de luna, decontarea costului efectiv al productiei obtinute sau a marfurilor desfacute, evaluate la pret de înregistrare sau vânzare, prin operatia contabila:

901 "Decontari interne privind cheltuielile"	=	931 "Costul productiei obtinute"

În urma acestor înregistrari, contul 931 "Costul productiei obtinute" se soldeaza la sfârsit de luna.

Contul 933 "Costul productiei în curs de executie" este un cont sintetic de gradul I, operational cu functie de activ, detaliat în analitic pe obiecte de evidenta si calcul al costurilor, iar în cadrul lor pe elemente primare de cheltuieli sau pe articole de calculatie.

Contul este folosit pentru tinerea evidentei costului efectiv al productiei în curs de executie, constând în produse, lucrari si servicii, imobilizari sau alte activitati în curs de executie.

- ***Se debiteaza,*** la sfârsit de luna, cu marimea costului efectiv al productiei în curs de executie din activitatea de baza sau din activitatile auxiliare, prin înregistrarea:

933 "Costul productiei în curs de executie"	=	%
		921 "Cheltuielile activitatii de baza"
		922 "Cheltuielile activitatilor auxiliare"
		923 "Cheltuieli indirecte ale productiei"
		924 "Cheltuieli generale de administratie"

Marimea cheltuielilor efective aferente productiei în curs de executie se determina pe baza metodei directe sau a inventarierii, ori a metodei indirecte sau contabile.

- Se ***crediteaza*** tot la sfârsit de luna cu marimea costului efectiv al productiei în curs de executie, decontate pe seama cheltuielilor, conform înregistrarii contabile:

%	=	933 "Costul productiei în curs de executie"
901 "Decontari interne privind cheltuielile"		
902 "Decontari interne privind productia obtinuta"		

3.2. ETAPELE METODOLOGICE PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE SI CALCULATIA COSTURILOR DE PRODUCTIE

Lucrarile de contabilitate de gestiune si calculatie a costului efectiv se desfasoara într-o anumita succesiune logica, ale carei etape se prezinta în continuare.

Având în vedere ca modul de organizare a contabilitatii de gestiune ramâne la latitudinea fiecarei unitati patrimoniale, în functie de specificul activitatii si necesitatile proprii, schema prezentata este o schema de principiu.

I. Colectarea cheltuielilor de productie. În aceasta etapa are loc colectarea cheltuielilor directe pe purtatori de costuri (produse, lucrari, servicii, comenzi etc.) ca obiecte de calculatie si a cheltuielilor indirecte pe sectii si sectoare de activitate în functie de posibilitatile de identificare si localizare a lor pe destinatii. Aceasta operatie se realizeaza cu ajutorul conturilor de calculatie prin preluarea cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiara si ordonarea lor dupa destinatie în contabilitatea de gestiune, debitându-se conturile de calculatie pe analiticele corespunzatoare fiecarui cont în parte si creditându-se contul 901 *„Decontari interne privind cheltuielile”*.

%	=	901 "Decontari interne privind cheltuielile"
921 "Cheltuielile activitatii de baza"		
922 "Cheltuielile activitatilor auxiliare"		
923 "Cheltuieli indirecte de productie"		
924 "Cheltuielile generale de administratie"		
925 "Cheltuielile de desfacere"		

II. Decontarea livrarilor reciproce de produse, lucrari si servicii între activitatile auxiliare pentru nevoile lor de productie.

Efectuarea decontarii livrarilor reciproce dintre sectiile auxiliare necesita cunoasterea costului efectiv al productiei care face obiectul livrarilor respective, dar pentru calculul acestuia este necesara decontarea livrarilor reciproce. În astfel de situatii, întrucât costul efectiv al prestatiilor reciproce dintre sectiile auxiliare este greu de stabilit, acestea se deconteaza fie la costul efectiv al perioadei precedente, fie la un cost prestabilit al perioadei curente, fie prin folosirea altor procedee.

Reflectarea în contabilitate a decontarilor reciproce dintre sectiile auxiliare se face cu ajutorul conturilor analitice ale contului sintetic 922 *„Cheltuielile activitatilor auxiliare”*, care corespund fiecarei sectii auxiliare în parte. Astfel, se debiteaza conturile care reprezinta sectiile auxiliare consumatoare de produse, lucrari si servicii si se crediteaza conturile analitice corespunzatoare sectiilor auxiliare furnizoare ale productiei respective, fara ca prin aceasta sa se altereze rulajul contului sintetic.

922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare” *Consumatoare*	=	922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare” *furnizoare*

III. Calculul costului efectiv al productiei auxiliare si repartizarea cheltuielilor aferente productiei respective consumata pentru nevoile activitatii de baza si ale celorlalte sectoare de activitate din cadrul întreprinderii. Aceasta operatie de repartizare a cheltuielilor activitatilor auxiliare se reflecta în contabilitate prin debitarea conturilor de calculatie corespunzatoare locurilor de activitate (cheltuieli) consumatoare, respectiv 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”, 923 „Cheltuieli indirecte de productie”*, 924 *„Cheltuieli generale de administratie”*, 925 *„Cheltuieli de desfacere”* etc, pe analiticele corespunzatoare si creditarea contului 922 *„Cheltuielile activitatilor auxiliare”*.

%	=	922 “Cheltuielile activitatilor auxiliare”
921 “Cheltuielile activitatii de baza”		
923 “Cheltuieli indirecte de productie”		
924 “Cheltuielile generale de administratie”		
925 “Cheltuielile de desfacere”		

IV. Repartizarea cheltuielilor indirecte de productie asupra produselor fabricate în cadrul activitatii de baza.

Pentru stabilirea cheltuielilor indirecte de productie ce revin pe fiecare produs, lucrare, serviciu, comanda etc. fabricate în cadrul activitatii de baza, se folosesc procedee de repartizare a cheltuielilor prezentate anterior. Cota de cheltuieli indirecte de productie astfel determinata se adauga la cheltuielile directe ale produsului respectiv, ce se gasesc deja înregistrate în debitul contului 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”* si se obtine *costul de productie* al acestuia.

Reflectarea în contabilitate a operatiei de repartizare a cheltuielilor indirecte de productie în costul efectiv al produselor fabricate în cadrul sectiilor respective se face prin debitarea contului 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”* si creditarea contului 923 *„Cheltuieli indirecte de productie”*, care, în urma acestei operatii, se soldeaza.

921 “Cheltuielile activitatii de baza”	=	923 “Cheltuieli indirecte de productie”

În situatia în care conditiile generale de exploatare justifica luarea în considerare la calculul costului efectiv al productiei si a cheltuielilor generale de administratie, precum si a cheltuielilor de desfacere, etapele calculatiei trebuie completate cu repartizarea acestor cheltuieli.

V. Repartizarea cheltuielilor generale de administratie asupra produselor fabricate, lucrarilor executate si serviciilor prestate de întreprindere constituie o alta etapa de calculatie a costului efectiv.

Reflectarea în contabilitate a operatiei de repartizare a cheltuielilor generale de administratie în costul efectiv al produselor fabricate de întreprindere se face prin debitarea contului 921 „Cheltuielile activitatii de baza” si a contului 922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare”, daca productia auxiliara este destinata vânzarii la terti sau sectorului propriu de investitii si deci are caracterul de productie marfa si creditarea contului 924 „Cheltuieli generale de administratie”, care în urma acestei operatii se soldeaza.

921 “Cheltuielile activitatii de baza”	=	924 “Cheltuielile generale de administratie”

VI. Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor fabricate reprezinta, de asemenea, o etapa necesara în anumite conditii de exploatare. Aceasta etapa presupune adaugarea la costul de productie al produselor pe lânga o cota de cheltuieli generale de administratie, si a cheltuielilor de desfacere pe care le-au ocazionat, iar în cazul în care identificarea lor pe produs nu este posibila, ele pot fi repartizate asupra costului produselor respective, proportional cu greutatea sau volumul produselor livrate sau în functie de alte criterii. Reflectarea în contabilitate a operatiei de repartizare a cheltuielilor de desfacere în costul efectiv al produselor fabricate de întreprindere se face prin debitarea contului 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”* si a contului 922 *„Cheltuielile activitatilor auxiliare”*, numai pentru productia-marfa rezultata de la aceste activitati, daca a necesitat cheltuieli de desfacere, si creditarea contului 925 *„Cheltuieli de desfacere”*, care în urma acestei operatii se soldeaza. Astfel, prin adaugarea la costul de productie si a cotelor de cheltuieli generale de administratie si, respectiv, de cheltuieli de desfacere, se obtine *costul complet al productiei.* Dupa repartizarea cheltuielilor indirecte de productie si a cheltuielilor generale de administratie, în debitul contului 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”* sunt colectate la sfârsitul lunii toate cheltuielile ocazionate de fabricarea productiei. Aceste cheltuieli reprezinta *costul efectiv total al productiei întreprinderii* si sunt încorporate o parte în costul efectiv al productiei finite, iar o alta parte în *costul efectiv al productiei în curs de executie* existente în sectii la sfârsitul lunii.

921 “Cheltuielile activitatii de baza”	=	925 “Cheltuieli de desfacere”

VII. Determinarea cantitativa si valorica a productiei în curs de executie.

Sub aspect cantitativ, productia în curs de executie se stabileste pe calea inventarierii la locurile de munca, de control, de depozitare special amenajate etc, iar *sub aspect valoric,* prin evaluare, operatie care se face, de regula, la costul efectiv, tinând seama de gradul de finisare tehnica, adica de numarul fazelor de fabricatie parcurse si stadiul de prelucrare în care se afla.

Costul productiei în curs de executie, acesta se reflecta în contabilitatea de gestiune prin debitarea contului 933 *„ Costul productiei în curs de executie” si* creditarea contului 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”,* daca rezulta din activitatea de baza si respectiv, a contului 922 *„Cheltuielile activitatilor auxiliare”*, daca rezulta din activitatile auxiliare. Prin scaderea cheltuielilor aferente productiei în curs de executie astfel stabilita, din totalul cheltuielilor de productie aflate în debitul contului 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”* si, respectiv, 922 *„Cheltuielile activitatilor auxiliare”,* se obtine suma cheltuielilor efective aferente productiei finite, respectiv, costul efectiv al acestei productii.

933 „Costul productiei în curs de executie”	=	%
		921 “Cheltuielile activitatii de baza”
		922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare”,

Determinarea corecta a costului productiei în curs de executie prezinta o importanta deosebita pentru calcularea cu exactitate a costului productiei finite, precum si a altor indicatori de eficienta ai activitatii întreprinderii, derivati din acesta, cum ar fi profitul, rata rentabilitatii etc. Astfel, supraevaluarea productiei în curs de executie conduce la diminuarea nejustificata a costului productiei finite majorând în mod artificial profitul si respectiv rata rentabilitatii. Dupa cum subevaluarea productiei în curs de executie are efecte inverse, de asemenea cu influente nefavorabile asupra activitatii întreprinderii.

Observatie: Daca exista productie neterminata la începutul si sfârsitul lunii atunci la începutul lunii se reia productia neterminata din luna precedenta, prin trecerea cheltuielilor cu productia în curs de executie în conturile de calcul a costului pe faze si produse :

%	=	933 „Costul productiei în curs de executie”
921 “Cheltuielile activitatii de baza”		
922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare”,		

În final costul efectiv al productiei va fi:

Costul efectiv al productiei finite	=	*Cost efectiv aferent productiei neterminate la începutul lunii*	+	*Cheltuieli aferente lunii*	-	*Cost efectiv aferent productiei neterminate la sfârsitul lunii*

VIII. Stabilirea costului efectiv pe unitatea de produs, se face dupa unul din procedeele de stabilire a costurilor pe unitatea de produs prezentate anterior.

Pe baza costului efectiv calculat la sfârsitul lunii se face decontarea productiei finite obtinute si depozitate pe parcursul lunii, prin debitarea contului 902 *„Decontari interne privind productia obtinuta” si* creditarea contului 921 *„Cheltuielile activitatii de baza” si,* respectiv, 922 *„Cheltuielile activitatilor auxiliare”,* daca este cazul, care se închid.

902 „Decontari interne privind productia obtinuta”	=	% 921 “Cheltuielile activitatii de baza” 922 „Cheltuielile activitatilor auxiliare”,

IX. Înregistrarea productiei obtinute la cost antecalculat / standard

931 „Costul productiei”	=	902 „Decontari interne privind productia obtinuta”

X. Determinarea si înregistrarea diferentelor de pret care se trece asupra contului 903 „Decontari interne privind diferentele de pret”.

903 „Decontari interne privind diferentele de pret”.	=	902 „Decontari interne privind productia obtinuta”

XI. Decontarea costului efectiv al productiei si închiderea contului de diferente de pret.

901 “Decontari interne privind cheltuielile”	=	% 931 „Costul productiei” 903 „Decontari interne privind diferentele de pret”.

XII. Decontarea costului efectiv al productiei în curs de executie

901 “Decontari interne privind cheltuielile”	=	933 „Costul productiei în curs de executie”

3.3. PROCEDEE UTILIZATE ÎN CALCULATIA COSTURILOR

Metodele de calculatie a costurilor folosesc fara exceptie o serie se procedee cu caracter general, cum ar fi observatia, rationamentul, clasificarea, analogia, comparatia, inductia, deductia si calculul matematic. Procedeele folosite în calculatie se subordoneaza în final calculului matematic care se utilizeaza direct si nemijlocit pentru determinarea costurilor.

Principalele categorii de procedee utilizate în calculatia costurilor sunt:

1. Procedee de calculatie si delimitare a cheltuielilor pe purtatori de costuri si pe centre de cheltuieli
2. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte
3. Procedee de delimitare a cheltuielilor de productie în variabile si fixe
4. Procedee de determinare cantitativa si valorica a productiei în curs de executie
5. Procedee de calcul privind productia de fabricatie interdependenta

3.3.1. PROCEDEE DE CALCULATIE SI DELIMITARE A CHELTUIELILOR PE PURTATORI DE COSTURI SI PE CENTRE DE CHELTUIELI

a) Procedeul ponderarii cantitatilor cu preturile se utilizeaza pentru determinarea pe purtatori sau pe sectoare, în raport de modul de identificare a acelor cheltuieli care au la baza consumuri specifice exprimabile cantitativ, cum sunt consumul de materii prime, de diferite materiale consumabile, de obiecte de inventar, de echipament de protectie etc. În antecalculatie se utilizeaza normele de consum specifice si preturile previzionate, iar în postcalculatie se iau în considerare cantitatile efectiv consumate conform documentelor, iar evaluarea lor se efectueaza ia nivelul preturilor efective.

Acest procedeu se poate utiliza si în determinarea cheltuielilor cu salariile ce revin pe purtator de costuri (cheltuielile cu manopera) si pe sectoare, având în vedere ca element timpul de munca si tariful de salarizare. Pentru a determina aceasta cheltuiala se tine cont de categoriile de personal, de timpul de lucru si de rolul lor în cadrul întreprinderii, precum si de formele de salarizare utilizate: în acord individual, în acord global sau în regie.

Salarizarea în acord se utilizeaza în cadrul muncitorilor direct productivi care-si desfasoara activitatea în sectiile de baza sau auxiliare ale întreprinderii. Aplicarea acestei forme de salarizare este conditionata de normarea muncii în întreprindere.

Salarizarea în regie presupune acordarea salariului de baza stabilit pe ora, zi, luna, în functie de timpul efectiv lucrat si cu conditia îndeplinirii sarcinilor de serviciu. Salarizarea în regie nu este influentata de volumul de activitate si de rezultate si se aplica în situatiile în care cantitatea de produse sau activitati nu depinde de efortul executantului, calitatea produselor este mai importanta decât cantitatea, munca nu poate fi normata si nu se poate tine o evidenta a rezultatelor pe fiecare angajat.

În cazul salarizarii în regie, cheltuielile cu salariile de baza ale muncitorilor direct productivi se calculeaza dupa formula:

$$Ch.sal. = \sum_{i=1}^{n} (t_h \times T_{sh})_i$$

th = timpul de munca în ore pe perioada luata în calcul;
Tsh = tarif de salarizare orar;
i = nr. de muncitori din sectie

În determinarea pe sectoare a cheltuielilor administrativ-gospodaresti ale sectiilor si ale întreprinderilor, care au în general caracter fix, în locul volumului productiei se iau în calcul (în faza antecalculatiei) alti parametri de care depinde marimea lor: suprafetele desfasurate ale cladirilor (în m2) si normativul financiar, pentru cheltuielile cu lucrarile de întretinere si reparatii; suprafata de întretinut, cantitatea de materii prime pentru curatenie necesara pe m2 si preturile acestora, pentru curatenia cladirii; numarul personalului administrativ si cantitatea normata de rechizite de birou pe persoana si pretul acestora, pentru cheltuielile cu furnituri de birou etc.

✍ ***Exemple***

1. Pentru a produce o tona de polietilena o uzina petrochimica are nevoie, conform normelor de consum, de 1,098 t. etilena al carei pret este 100.000 lei/t.

Ch/t polietilena = 1,098 x 100.000 = 109.800 lei/t;

2. Întreprindere textila utilizeaza, pentru producerea unei tone de sortiment de fir, urmatoarele materiale:

- celofibra: 0,77 t, având pretul de 50.000 lei/t
- poliester: 0,25 t, având pretul de 20.000 lei/t
- deseuri: 0,01 t, având pretul de 5.000 lei/t;
- din fabricatie rezulta si 0,015 t scama care se valorifica la pretul de 8.000 lei/t

Valoarea consumului de materii prime si materiale pe tona de fir va fi:
(0,77 x 50.000) + (0,25 x 20.000) + (0,01 x 5.000) – (0,015 x 8.000) = 43.430 lei/t;

3. Pentru obtinerea unei unitati din produsul A se executa operatii tehnologice de catre muncitori din profesia „p” si categoria de calificare „c”, în legatura cu care se cunosc urmatoarele:

Felul operatiei	Norma de timp (ore)	Tariful de încadrare pe ora
- stantare – debitare	0,9 h	40.000 lei/h
- lacatusarie	0,3 h	42.000 lei/h
- prelucrare mecanica	1,5 h	45.000 lei/h
- vopsitorie	0,5 h	40.000 lei/h

Forma de salarizare aplicata este cea în acord.

Cheltuielile efective cu executarea operatiilor tehnologice pentru obtinerea produsului A de catre muncitorii direct productivi sunt de:

0,9 x 40.000 + 0,3 x 42.000 + 1,5 x 45.000 + 0,5 x 40.000 = 136.100 lei

4. fabrica de textile are la sectia vopsitorie, 4 muncitori, direct productivi, astfel:

	Meseria/functia	Salariul lunar conform grilei (functie de categorie, treapta, calificare)
Muncitor 1	Vopsitor – sef	10.200.000
Muncitor 2	Vopsitor	8.500.000
Muncitor 3	Vopsitor	8.160.000
Muncitor 4	Vopsitor	8.075.000

Conform contractului colectiv de munca muncitorii sunt obligati sa lucreze 170 h/luna. Tinând cont de aceste informatii se calculeaza salariul de baza pe ora pentru fiecare muncitor:

Muncitor 1	10.200.000 /170	=	60.000 lei/h
Muncitor 2	8.500.000 /170	=	50.000 lei/h
Muncitor 3	8.160.000 /170	=	48.000 lei/h
Muncitor 4	8.075.000 /170	=	47.500 lei/h

Presupunem ca într-o luna, muncitorii 2 si 3 au lucrat conform pontajului câte 170 h, muncitorul 1 a lucrat conform pontajului 160 h, iar muncitorul 4 - 150 h.

Salariile muncitorilor direct productivi din atelierul de vopsitorie vor fi:

60.000 lei/h	x	160 h	=	9.600.000
50.000 lei/h	x	170 h	=	8.500.000
48.000 lei/h	x	170 h	=	8.160.000
47.500 lei/h	x	150 h	=	7.125.000
			=	33.385.000

Daca productia este omogena, suma respectiva se repartizeaza pe produse fara nici o dificultate, folosind procedeul diviziunii simple.

Daca productia este variata (de exemplu: constructii de masini) repartizarea salariilor lucratorilor direct productivi pe produse, impune o evidenta a timpului de munca pe produs, fapt ce duce spre normarea muncii si formei de salarizare în acord.

b) Procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute. în acest mod se calculeaza, la nivelul sectorului de cheltuieli, o serie de consumuri productive în expresie baneasca, cum sunt: amortizarea mijloacelor fixe, amortizarea obiectelor de inventar, valoarea echipamentului de lucru suportata de întreprindere, contributiile la asigurarile sociale, la fondul de somaj s.a.

c) Procedeul statistico-matematic, folosit numai în antecalculatie, spre a determina unele cheltuieli care, în alt mod nu se pot calcula. Acest procedeu se bazeaza pe luarea în

considerare, cu sau fara vreun corectiv - a sumelor înregistrate drept cheltuieli efective la pozitiile în cauza, în anul precedent.

✍ ***Exemple:***

La o întreprindere din domeniul chimic s-a cheltuit în exercitiul precedent (de baza) suma de 50.000.000, din care 40.000.000 lei materiale si 10.000.000 lei salarii. Pentru anul urmator se are în vedere faptul ca salariile vor creste cu 10%, iar preturile substantelor de denocivizare cu 20%.

Cheltuielile planificate vor fi:

40.000.000 x 120% + 10.000.000 x 110% = 59.000.000 lei

d) Procedeul defalcarii de cote în raport cu numarul perioadelor de gestiune presupune repartizarea valorii anumitor consumuri productive asupra purtatorilor sau sectoarelor care le-au ocazionat, prin cote-parti determinate raportând totalul sumei cheltuielilor la numarul perioadelor de gestiune care trebuie sa le suporte.

Asa se procedeaza pentru defalcarea cheltuielilor înregistrate din cele suportate de mai multe exercitii pe perioadele de gestiune la care se refera.

✍ ***Exemple:***

O societate închiriaza un depozit, în care amenajeaza un spatiu frigorific al carui cost se ridica la 72.000.000 lei. Contractul de închiriere este încheiat pe o perioada de 3 ani.

Cota lunara de amortizare a cheltuielilor de constructii montaj la depozitul luat cu chirie este de: 72.000.000 / 36 luni = 2.000.000 lei / luna.

3.3.2. PROCEDEE DE REPARTIZARE A CHELTUIELILOR INDIRECTE

Prin repartizarea cheltuielilor indirecte asupra zonelor (sectoarelor) si, în final, asupra purtatorilor de costuri, se adauga la cheltuielile directe identificate pe purtatorii de costuri si cheltuielile de regie, si de aceea, procedeul utilizat în acest scop este cunoscut sub denumirea *de procedeul suplimentarii.*

a. Procedeul suplimentarii, in forma sa clasica, presupune:

- alegerea unui criteriu (baze sau chei) de repartizare constând dintr-un element comun tuturor produselor, lucrarilor, serviciilor etc. si altor forme ale obiectelor de calculatie (zone de cheltuieli sau purtatori de costuri) asupra carora trebuiesc repartizate cheltuielilor indirecte;
- calculul coeficientului de suplimentare de suplimentare prin raportarea cheltuielilor de repartizare (Chr.) la marimea bazei de repartizare selectate, dupa relatia:

$$Ks = \frac{Chr}{\sum_{j=1}^{n} b_j}$$

în care: Ks reprezinta coeficientul de suplimentare;
Chr - cheltuieli de repartizat;
j - numarul de ordine al zonei de cheltuieli sau purtator de costuri;
bj - baza de repartizare corespunzatoare unei zone de cheltuieli sau purtator de costuri;
n - numarul zonelor de cheltuieli / purtatori de costuri asupra carora se face repartizarea cheltuielilor indirecte.

- calculul cotei de cheltuieli Rj ce revine unui produs, lucrare sau alt purtator de costuri, cu relatia: Rj = bj x Ks

Procedeul suplimentarii în forma sa clasica, în activitatea practica se poate aplica în mai multe variante si anume:

- procedeul unic de suplimentare;
- procedeul coeficientilor diferentiati de repartizare
- procedeul coeficientilor selectivi de repartizare

Procedeul unic de suplimentare presupune ca pentru repartizarea unei întregi categorii de cheltuieli indirecte, se utilizeaza o singura baza de repartizare si, în consecinta, un singur coeficient de suplimentare. Aceasta varianta este aplicabila pentru repartizarea cheltuielilor generale de administratie.

✍ ***Exemplu:***

La o întreprindere care fabrica produsele A, B, C se efectueaza cheltuieli indirecte de productie (comune de sectie) în suma de 54.000.000 lei si se alege drept criteriu pentru repartizarea lor pe purtatori de costuri salariile directe ale caror valori sunt: pentru produsul A – 28.000.000 lei, pentru produsul B – 24.000.000, pentru produsul C- 20.000.000 lei;

Se cere determinarea cotei de cheltuieli indirecte ce revine pe fiecare produs folosind procedeul suplimentarii, forma clasica, varianta coeficientului unic, folosind ca baza de repartizare salariile directe.

$$Ks = \frac{54.000.000}{72.000.000} = 0,75$$

Cota de cheltuieli de sectie ce revine pe fiecare produs va fi:

Pentru A: 0,75 x 28.000.000 = 21.000.000 lei;

Pentru B: 0,75 x 24.000.000 = 18.000.000 lei;

Pentru C: 0,75 x 20.000.000 = 15.000.000 lei;

= 54.000.000 lei;

În contabilitatea de gestiune, repartizarea cheltuielilor indirecte de productie, pe cele trei produse se înregistreaza astfel:

921	=	923	54.000.000
921.A			21.000.000
921.B			18.000.000
921.C			15.000.000

Procedeul coeficientilor diferentiati de repartizare, implica repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor coeficienti care difera de la un fel de cheltuiala la altul, asa cum diferite sunt si bazele de repartizare alese în acest scop. De exemplu, amortizarea unei cladiri în care functioneaza mai multe sectii sau ateliere se repartizeaza pe aceste zone proportional cu suprafata acestora; consumul de energie electrica în scopuri motrice, în cazul existentei unui singur contor, se repartizeaza proportional cu puterea instalata a motoarelor electrice din fiecare zona; cheltuielile cu retribuirea personalului auxiliar si tehnic se repartizeaza pe zone, în functie de orele efectuate de acesta; cheltuielile cu întretinerea spatiului productiv se repartizeaza pe sectoare, proportional cu suprafata acestora s.a.m.d.

✍ ***Exemplu:***

O unitate cu profil industrial dispune de trei sectii de productie S1, S2, S3. Cheltuielile indirecte înregistreaza urmatoarele valori: cheltuieli cu amortizarea - 15.200.000 lei; Cheltuielile cu energia electrica – 16.240.000, iar cheltuielile cu apa sunt de 6.000.000 lei; Se cunosc urmatoarele informatii: suprafata celor trei sectii este: S1: 1200 m2, S2: 1.500 m2 si S3: 1300 m2; Consumul de energie electrica în cele trei sectii este: S1: 11.000 Kw, S2: 8.000 Kw, S3: 10.000 Kw; Consumul de apa în cele trei sectii este: S1: 2.000 m3; S2: 1980 m3, S3: 1020 m3.

Se cere determinarea cotei de cheltuieli indirecte ce revine pe fiecare sectie, folosind procedeul suplimentarii, forma clasica, varianta coeficientilor diferentiati.

Repartizarea cheltuielilor cu amortizarea pe sectii:

Se calculeaza: $Ks_{amortizare} = \frac{15.200.000}{1.200 + 1.500 + 1.300} = \frac{15.200.000}{4.000} = 3.800$

Se determina cota de cheltuieli cu amortizarea ce revine pe fiecare sectie:

Pe S1:	1.200	x 3.800	=	4.560.000
Pe S2:	1.500	x 3.800	=	5.700.000
Pe S3:	1.300	x 3.800	=	4.940.000
				15.200.000

În contabilitatea de gestiune, înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea pe sectii se înregistreaza astfel:

923	=	901	15.200.000
923.S1			4.560.000
923.S2			5.700.000
923.S3			4.940.000

Repartizarea cheltuielilor cu energia electrica pe sectii:

Se calculeaza: $Ks_{en.el} = \frac{16.240.000}{11.000 + 8.000 + 10.000} = \frac{16.240.000}{29.000} = 560$

Se determina cota de cheltuieli cu energia electrica ce revine pe fiecare sectie:

Pe S1:	11.000	x 560	=	6.160.000
Pe S2:	8.000	x 560	=	4.480.000
Pe S3:	10.000	x 560	=	5.600.000
				16.240.000

În contabilitatea de gestiune, înregistrarea cheltuielilor cu energia electrica se înregistreaza astfel:

923	=	901	16.240.000
923.S1			6.140.000
923.S2			4.480.000
923.S3			5.600.000

Repartizarea cheltuielilor cu apa pe sectii:

Se calculeaza: $Ks_{apa} = \frac{5.000.000}{2.000 + 1.980 + 1.020} = \frac{6.000.000}{5.000} = 1.200$

Cota de cheltuieli cu apa ce revine pe fiecare sectie se determina astfel:

Pentru S1:	2.000	x 1.200	=	2.400.000
Pentru S2:	1.980	x 1.200	=	2.376.000
Pentru S3:	1.020	x 1.200	=	1.224.000
				6.000.000

În contabilitatea de gestiune, înregistrarea cheltuielilor cu energia electrica se înregistreaza astfel:

923	=	901	6.000.000
923.S1			2.400.000
923.S2			2.376.000
923.S3			1.224.000

- **procedeul coeficientilor selectivi de repartizare** presupune folosirea unor coeficienti care difera nu doar de la o categorie la alta de cheltuieli indirecte, dar si de la o sectie la alta, pe considerentul ca unele dintre produse suporta operatii tehnologice în anumite sectii, iar altele, evitându-le, ocupa spatii productive în celelalte sectii, pentru ca o alta parte din produse sa parcurga itinerarul tehnologic prin toate sectiile. În asemenea conditii, cheltuielile de regie ale anumitor sectii vor trebui repartizate numai asupra acelor produse care au suportat operatii tehnologice în acea sectie.

b. Procedeul suplimentarii mai poate îmbraca si ***forma cifrelor relative de structura,*** caz în care lucrarile presupuse sunt urmatoarele:

- alegerea bazei de repartizare;
- calculul ponderii pe care o are baza de repartizare corespunzând fiecarui obiect de calculatie în totalul bazei de repartizare, conform relatiei:

$$Gj = \frac{b_j}{\sum_{j=1}^{n} b_j} \text{ sau } Gj = \frac{b_j}{\sum_{j=1}^{n} b_j} \times 100$$

in care:
G - ponderea bazei de repartizare a fiecarui obiect de calculatie, fata de total baza de repartizare,
b - nivelul bazei de repartizare corespunzând obiectului de calculatie,
j - obiectul de calculatie (zona, purtator de costuri) asupra caruia trebuie repartizate cheltuielile.

- aplicarea coeficientilor sau procentelor (G) respective asupra cheltuielilor de j repartizat (Chr), determinându-se cote de cheltuieli indirecte ce revin fiecarui obiect de calculatie.

Prin aplicarea acestei variante se obtin aceleasi rezultate ca si în cazul variantei clasice a procedeului suplimentarii. Avantajul coeficientilor de structura este ca ei, spre deosebirea de forma clasica, consta în faptul ca se pot folosi o perioada mai îndelungata de timp. Indiferent de varianta adoptata pentru aplicarea procedeului suplimentarii, problema esentiala a acestuia o reprezinta alegerea celei mai potrivite baze de repartizare, în care sens sunt de luat în seama o serie de recomandari

3.3.3. PROCEDEE DE DELIMITARE A CHELTUIELILOR DE PRODUCTIE ÎN VARIABILE SI FIXE

Delimitarea cheltuielilor de productie în variabile si fixe apare ca necesara pentru cheltuielile de regie mixte, atât în cazul aplicarii metodei *direct-costing*, cât si pentru elaborarea antecalculatiei sau bugetelor de costuri indirecte în cazul aplicarii metodelor costurilor clasice sau al metodei costurilor standard. Aceasta delimitare este aplicabila si în cazul unui total oarecare de cheltuieli în procesul de analiza a cheltuielilor de exploatare, vis-a-vis de evolutia volumului activitatii.

Procedeele folosite în scopul delimitarii anumitor cheltuieli de productie în variabile si fixe sunt: procedeul celor mai mici patrate, procedeul punctelor de maxim si minim, procedeul analitic s.a..

Primele doua procedee se întemeiaza pe relatia ideala dintre cheltuielile de productie si volumul productiei.

a) Procedeul celor mai mici patrate implica:

1. Determinarea volumului mediei de activitate pentru o perioada de referinta (precedenta), folosind relatia:

$$\overline{Q} = \frac{\sum_{t=1}^{n} Q_t}{n}$$

în care: *Q* reprezinta volumul mediu al productiei; *Qt* - volumul productiei dintr-o perioada de activitate; t - perioada de activitate (luna, trimestru, an); *n* - numarul perioadelor de gestiune luate în calcul.

2. Determinarea cheltuielilor medii corespunzatoare perioadelor luate în calcul:

$$\overline{Ch} = \frac{\sum_{t=1}^{n} Ch_t}{n}$$

în care: *Ch* reprezinta cheltuielile medii din perioada considerata; *Cht* - cheltuieli din perioada de referinta si care trebuiesc separate în variabile si fixe; *n* - numarul perioadelor de activitate luate în calcul.

3. Calculul abaterii (*xt)* volumului activitatii (productiei) fata de volumul mediu al acesteia, cu relatia:

$$xt = Qt - \overline{Q}$$

în care: *xt*, reprezinta abaterea volumului productiei fata de volumul mediu al acesteia.

4. Calculul abaterii *(yt,)* cheltuielilor de productie considerare, de la media cheltuielilor, folosind relatia:

$$yt = Cht – Ch$$

în care: *y*, reprezinta abaterea cheltuielilor de productie supuse repartizarii fata de cheltuielile medii.

5. Calculul cheltuielilor variabile unitare *(Chv)*, utilizând relatia:

$$Ch_v = \frac{\sum_1^n (x_t y_t)}{\sum_1^n x_t^2}$$

în care t reprezinta perioada de gestiune luata în calcul.

6. Determinarea cheltuielilor variabile totale în baza relatiei: Chv =chv x Q
7. Determinarea cheltuielilor fixe totale prin diferenta între totalul cheltuielilor de repartizat (Chr) si cheltuielile variabile (Chv), adica: Chf = Chr-Chv.

✍ ***Exemplu:***

Pentru ilustrarea metodologici de aplicare a procedeului si utilitatea sa, se prezinta tabelul de mai jos:

Luna	Volumul activitatii Qt	Cheltuieli comune ale sectiei (total)	Abat. vol. activ. fata de productia medie $x = Q - \overline{Q}$	Abaterea de la medie a cheltuielilor $x = Cht - \overline{Ch}$	Abaterea medie patratica a volumului activitatii (x2)	Produsul abaterilor de volum si cheltuieli xy
Ian	10.200	90.800.000	+200	+800.000	40.000	160.000.000
Febr.	9.800	89.200.000	-200	-800.000	40.000	160.000.000
Martie	9.500	88.000.000	-500	-2.000.000	250.000	1.000.000.000
Aprilie	9.300	87.200.000	-700	-2.800.000	490.000	1.960.000.000
Mai	10.400	91.600.000	+400	+1.600.000	160.000	640.000.000
Iunie	10.800	93.200.000	+800	+3.200.000	640.000	2.560.000.000
Total	60.000	540.000.000	0	0	1.620.000	6.480.000.000

Volumul mediu de activitate: $\overline{Q}$ = 60.000 buc. / 6 luni = 10.000 buc. / luna

Media lunara a cheltuielilor generale pe sectie:

$\overline{Ch}$ = 540.000.000/6 luni = 90.000.000 lei;

În baza acestor date, se pot calcula cheltuielile variabile unitare:

$$chvu = \frac{\sum xy}{\sum x^2} = \frac{6.480.000}{1.620.000} = 4.000 \text{ lei / buc}$$

Cheltuielile variabile totale, de exemplu în luna mai, vor fi:

Chv = 4000 lei/buc x 10.400 = 41.600.000 lei;

Cheltuielile fixe aferente lunii mai vor fi:

Chf= 91.600.000 - 41.600.000 = 50.000.000 lei.

Cunoscând cheltuielile fixe totale în valoare de 50.000.000 lei si volumul activitatii pentru o luna viitoare (de exemplu iulie: 12.000 ore) se pot stabili cheltuieli indirecte aferente aceste luni:

cheltuielile fixe (se mentin)			50.000.000
cheltuielile variabile:	4000 lei/buc x 12.000 ore	=	48.000.000
		Total:	98.000.000

b. Procedeul punctelor de maxim si minim

Acest procedeu necesita urmatoarele relatii de calcul: (se vor folosi datele din exemplul anterior)

- Determinarea cheltuielilor variabile unitare ca raport între variatia cheltuielilor în doua puncte extreme si variatia productiei în doua puncte extreme:

$$chvu = \frac{Ch_{max} - Ch_{min}}{Q_{max} - Q_{min}} = \frac{93.200.000 - 87.200.000}{10.800 - 9.300} = \frac{6.000.000}{1.500} = 4.000 \text{ lei/buc.}$$

- Stabilirea cheltuielilor variabile aferente unei cantitati de productie Qt:

  Chv = chvu x Qt

  De exemplu Chv (aprilie) = 4.000 lei/buc x 9.300 buc = 37.200.000
- Cheltuielile fixe ale oricareia dintre luni vor fi aceleasi (de exemplu aprilie) = 87.200.000 - (4000 x 9300) = 50.000.000 lei.
- Cheltuielile totale pentru o luna viitoare, de exemplu iulie (volumul activitatii = 12.000 buc. vor fi 50.000.000 + (4000 x 12.000) = 98.000.000

3.3.4. DETERMINAREA CANTITATIVA SI VALORICA A PRODUCTIEI ÎN CURS DE EXECUTIE

Pentru calcularea costului efectiv al productiei finite este necesara separarea din totalul cheltuielilor a celor aferente productiei în curs de executie. Se considera productie în curs de executie productia care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevazute în procesul tehnologic, precum si produsele nesupuse probelor si inspectiei tehnice sau necompletate în întregime. In cazul productiei în curs de executie se cuprind, de asemenea, lucrarile si serviciile, precum si studiile în curs de executie sau neterminate. Valoarea productiei în curs de executie se poate determina prin doua metode:

- Metoda inventarierii (directa)
- Metoda contabila (indirecta)

3.3.5. PROCEDEE DE CALCUL A COSTULUI PE UNITATE DE PRODUS

Pentru determinarea costului unitar pe purtatori se folosesc procedee diferite, în functie de numarul produselor fabricate, de corelatia ce exista între produse si cheltuieli etc.. Astfel, se cunosc urmatoarele procedee: procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul cifrelor de echivalenta procedeul echivalarii cantitative a produsului secundar cu produsul principal si procedeul valorii ramase.

a) Procedeul diviziunii simple este folosit pentru determinarea costului unitar în cazul productiei omogene si are la baza urmatoarea relatie matematica:

$$Cu = \frac{\sum_{1}^{n} Ch_i}{Q}$$

în care: *cu* reprezinta costul unitar, *Ch* reprezinta suma absoluta a cheltuielilor de productie dintr-un anumit articol de calculatie, *Q* - cantitatea productiei care formeaza obiectul calculatiei.

b) Procedeul cantitativ se utilizeaza pentru calculul produselor colaterale. în cazul când acestea au valori de întrebuintare apropiate si sunt considerate în totalitate produse principale. Relatia de calcul este urmatoarea:

$$Cu = \frac{\sum_{1}^{n} Ch_i}{\sum_{1}^{m} q_j}$$

în care: q reprezinta cantitatea obtinuta din fabricatie în cazul unui anumit produs, exprimata cu ajutorul aceleiasi unitati de masura; j reprezinta. felul produselor fabricate.

Ceilalti termeni ai relatiei au aceleasi semnificatii ca în cazul procedeului anterior prezentat. Deci, costul unui produs j, luându-se în considerare cantitatea efectiv valorificata (qj) se determina cu relatia:

$$Cu_j = cu \times \frac{q_j}{q_1}$$

Acest procedeu de calcul se poate utiliza în productia sodei caustice, prin electroliza clorurii de sodiu. fabricatia semicocsului etc..

✍ **Exemplu:**

Într-un combinat chimic, cheltuielile ocazionate de instalatia de electroliza a clorurii de sodiu sunt de 7.216.000.000 lei, iar productia obtinuta consta din 600.000 tone hidroxid de sodiu, 2000 tone hidrogen si 300.000 tone clor.

Deci costul mediu al tonei de produs electrolitic este de:

$$\frac{7.216.000.000}{600.000 + 2.000 + 300.000} = \frac{7.216.000.000}{902.000} = 8.000 \text{ lei / t}$$

Presupunându-se ca pe timpul depozitarii se pierd 300 tone hidrogen si nu-si gasesc utilizarea 50.000 tone clor, se calculeaza costurile celor doua produse astfel:

- pentru hidrogen: $8.000 \times \frac{2.000}{1.700} = 9.412$ lei/t ;
- pentru clor: $8.000 \times \frac{300.000}{250.000} = 9.600$ lei/t

Nota: costul hidroxidului de sodiu va fi egal cu costul mediu de 8000 lei, întrucât întreaga cantitate obtinuta se valorifica,

c) Produsul coeficientilor de echivalenta se aplica în întreprinderile cu productie cuplata si în cele cu productie sorto-dimensionala sau tipo-dimensionala. Productia cuplata se caracterizeaza prin faptul ca din aceeasi materie prima si acelasi proces tehnologic rezulta mai multe produse principale cu sau fara produse secundare. De exemplu, din procesul de concentrare a minereurilor neferoase complexe rezulta. ca produse principale, concentrate de cupru, zinc si plumb si, ca produse secundare, sulf, aur si argint. În procesul de electroliza a apei, rezulta oxigen si hidrogen etc. În cazul obtinerii, pe lânga produsele principale, si produse secundare, procedeul coeficientilor de echivalenta se utilizeaza pentru calculul costurilor produselor principale, dupa scaderea din totalul cheltuielilor a celor aferente produselor secundare. Productia sorto-dimensionala sau tipo-dimensionala se caracterizeaza prin aceea ca în urma procesului tehnologic se obtin produse într-o gama larga de tipuri, dimensiuni sau calitati diferite si, de aceea, reprezentând valori de întrebuintare diferite, trebuie sa aiba costuri, respectiv preturi diferite. De pilda, în industria lemnului prin prelucrarea bustenilor rezulta sortimente diferite de cherestea; dulapi. capriori, sipci, grinzi etc., fiecare dintre acestea pot avea dimensiuni si calitati diferite.

Utilizarea procedeului coeficientilor de echivalenta în cazul productiei cuplate este determinata de faptul ca cheltuielile sunt evidentiate global, neputându-se delimita pe produse, întrucât materia prima si procesul tehnologic sunt unice. În cazul productiei sorto-dimensionale, utilizarea acestui procedeu este determinata de necesitatea simplificarii lucrarilor de calculatie în conditiile unei atât de numeroase game de sorto-dimensiuni.

Procedeul coeficientilor de echivalenta se poate aplica în mai multe variante: coeficientii de echivalenta simpli, coeficientii de echivalenta complecsi si coeficientii de echivalenta agregati.

? *Varianta coeficientilor de echivalenta simpli* consta în exprimarea productiei eterogene printr-o unitate de masura conventionala si, prin raportarea cheltuielilor totale sau si pe fiecare articol de calculatie (care au fost global colectate) la volumul productiei conventionale, se determina costul pe unitate conventionala. Prin înmultirea acestui cost cu coeficientii de echivalenta

stabiliti pentru fiecare tip. sort, dimensiune etc. se determina costul unitar al fiecaruia dintre aceste produse. Pentru stabilirea coeficientilor de echivalenta se pot utiliza diferite criterii de echivalare a productiei, cum ar fi; consumul specific de materii prime, volumul, suprafata, timpul de munca, pretul de livrare pentru fiecare tip, sort, dimensiune, precum si alti parametri tehnico-economici specifici diferitelor domenii ale productiei.

✍ **Exemplu:**

Pentru explicarea si demonstrarea acestui procedeu, se considera, de *exemplu* o sectie de ambalaje din mase plastice, care fabrica 4 tipuri de ladite, dupa cum urmeaza:

Produs	Cantitatea (buc.)	Consum specific	
L.l	100.000	0,700	- produs etalon
L.2	80.000	0,280	
L.3	60.000	0,490	
L.4	60.000	0.560	

Totalul cheltuielilor directe si indirecte efectuate în cadrul sectiei respective în perioada de gestiune este de 33.300.000 lei.

$$K1 = \frac{Cs_{L1}}{Cs_{L1}} = \frac{0,7}{0,7} = 1 \qquad K2 = \frac{Cs_{L2}}{Cs_{L1}} = \frac{0,280}{0,700} = 0,4$$

$$K3 = \frac{Cs_{L3}}{Cs_{L1}} = \frac{0,490}{0,7} = 0,7 \qquad K4 = \frac{Cs_{L4}}{Cs_{L1}} = \frac{0,560}{0,700} = 0,8$$

Se exprima întreaga cantitate de productie fabricata în unitati echivalente prin înmultirea cantitatilor obtinute din fiecare produs cu coeficientii de echivalenta, dupa care rezultatele se însumeaza astfel:

L.l l00.000 buc. x 1 = 100.000 u.e.
L.2 80.000 buc. x 0,4 = 32.000 u.e.
L.3 80 000 buc. x 0,7 = 42.000 u.e.
L.4 60.000 buc. x.0,8 = 48.000 u.e

Total cantitate în unitati echivalente = 222.000 u.e.

Se calculeaza costul unei unitati echivalente prin raportarea totalului cheltuielilor directe si indirecte la totalul cantitatii produselor exprimate in unitati echivalente:

Cue = 33.300.000 lei / 222.000 buc = 150 lei/buc.

Se determina costul efectiv unitar pentru fiecare produs prin înmultirea costului unitatii echivalente cu coeficientii de echivalenta:

Cu_1 = 150 x 1 = 150 lei/buc.
Cu_2 = 150 x 0,4 = 60 1ei/buc.
Cu_3 = 150 x 0,7 = 105 1ei/buc.
Cu_4 = 150 x 0,8 = 120 lei/buc,

? *Varianta coeficientilor de echivalenta complecsi se* caracterizeaza prin aceea ca, la stabilirea coeficientilor, se iau doua sau mai multe criterii de echivalare conjugate între ele. De exemplu, daca drept-criteriu de echivalare se considera consumurile specifice *(Cs)* si timpii de munca corespunzatori *(T),* coeficientii corespunzatori diferitelor tipo-dimensiuni (1, 2 si 3) în raport cu produsul 1, luat ca etalon, se vor determina pe baza prestatiilor

$$K1 = \frac{Cs_1}{Cs_1} \times \frac{T_1}{T_1} \qquad K_2 = \frac{Cs_2}{Cs_1} \times \frac{T_2}{T_1} \qquad K_3 = \frac{Cs_3}{Cs_1} \times \frac{T_3}{T_1} \qquad K_4 = \frac{Cs_4}{Cs_1} \times \frac{T_4}{T_1}$$

? *Varianta coeficientilor de echivalenta agregati* are caracteristic faptul ca înlatura gradul de conventionalism pe care îl prezinta variantele anterioare, care nu tin *seama* de

diferentierea ponderilor pe care le detin diferitele categorii de cheltuieli fata de total. la diferitele produse, Metodologia de calcul a costurilor unitare, conform acestei variante impune:

- stabilirea coeficientilor simpli pentru fiecare articol de calculatie în parte pe baza de criteriului cel mai potrivit acestuia. Exemplu: consumul specific pentru materii prime, timpii de lucru pentru cheltuielile cu manopera directa etc..
- determinarea pentru fiecare articol de calculatie a coeficientilor de echivalenta complecsi prin ponderarea coeficientilor de echivalenta simpli cu greutatea specifica a fiecarui articol de calculatie în totalul cheltuielilor de productie.
- însumarea coeficientilor de echivalenta complecsi aferenti fiecarui produs, tip, sort, dimensiune, obtinându-se, astfel, coeficientii de echivalenta agregati.
- În continuare, etapele de parcurs pentru determinarea costurilor unitare ale produselor, sorturilor etc. sunt aceleasi ca *si* în variantele anterioare.

d) Procedeul echivalarii cantitative a produsului secundar cu produsul principal se aplica în acele unitati de productie (industriale sau agricole) în care din procesul tehnologic se obtin un produs principal si un produs ce se considera secundar, daca exista posibilitatea ca. pe baza unei anumite relatii, sa se poata transforma, pe plan teoretic, cantitatea produsului secundar în cantitate echivalenta de produs principal).

De exemplu în schelele petroliere, productia de gaze de sonda *se* echivaleaza cu productia de titei dupa relatia 1000 m^3 gaze = 1 t titei; la bateriile de cocs, productia de gaz de cocs se echivaleaza cu cea de cocs metalurgic dupa relatia 2000 m^3 gaze = 1 t de cocs; în productia zootehnica, la categoria vaci de lapte, obtinându-se, pe lânga lapte, si vitei, greutatea viteilor se transforma în hectolitri lapte pe baza unui coeficient de transformare, de exemplu 1 kg = 5,7 litri lapte.

Calculul costului pe baza acestui procedeu presupune urmatoarele operatii:

1. transformarea cantitatii obtinute din produsul secundar în cantitate echivalenta de produs principal si, prin însumarea acesteia cu cantitatea de produs principal, se obtine cantitatea totala teoretica de produs principal;

2. raportarea totalului cheltuielilor la cantitatea totala teoretica de produs principal, obtinându-se costul unitar pentru produsul principal;

3. determinarea cheltuielilor totale ce revin produsului principal, ponderând costul unitar al acestuia (determinat în etapa precedenta) cu cantitatea reala a acestui produs;

4. separarea din totalul cheltuielilor a celor aferente produsului principal, obtinându-se cheltuielile aferente produsului secundar, care se raporteaza la cantitatea reala a produsului secundar, determinându-se costul unitar al acestui produs.

✍**Exemplu:**

La o întreprindere cheltuielile totale sunt de: 51.000.000 lei; productia obtinuta: la produsul principal A: 10.000 tone A si la produsul secundar B: 2000 m^3. Relatia produs principal - produs secundar: 1000 m^3 = 1 t.

Cantitatea totala teoretica de produs secundar este

10.000 t + (2000 m^3 x 1 t / 10.000 m^3) = 10.200 t

Cost unitar pentru produsul principal = 51.000.000 lei / 10.200 t = 5000 lei/t.

Cost total produs principal = 10.000 t x 5000 lei = 50.000.000 lei.

Cost total produs secundar = 51.000.000 lei - 50.000.000 lei = 1.000.000 lei.

Cost total produs secundar = 1.000.000 lei / 2000 m^3 = 500 lei/m^3.

e) Procedeul valorii ramase

Acest procedeu se aplica în situatiile când dintr-un proces de productie unitar rezulta simultan un produs principal si unul sau mai multe produse secundare, cheltuielile de productie evidentiindu-se global. Potrivit acestui procedeu, totalul cheltuielilor de productie (Cht) este diminuat cu suma cheltuielilor aferente productiei secundare (Vs), stabilita pe calea evaluarii, de

regula, la preturi conventionale. Restul cheltuielilor (valoarea ramasa) se considera ca fiind ocazionate de produsul principal si, prin urmare, se raporteaza la cantitatea acestuia (Q) pentru ca, în acest mod, sa se afle costul unitar al produsului respectiv (cu). În varianta cea mai simpla a acestui procedeu, calculul costului unitar al produsului principal se face cu relatia:

$$cu = \frac{Cht - Vs}{Q} \quad \text{sau} \quad Cu = \frac{\sum_{1}^{n} chi - \sum_{j=1}^{m} (q_s p)_j}{\sum_{i=1}^{n} chi}$$

în care Ch = suma absoluta a cheltuielilor cuprinse într-un articol de calculatie, f - articolele de calculatie componente ale acestuia, qs - cantitatea de produs secundar, p - pretul conventional al produsului secundar, j - felul produselor secundare obtinute, Q - cantitatea de produs principal obtinuta din fabricatie.

✍**Exemplu:**

Dintr-un proces de productie rezulta într-o anumita perioada 9.100 kg. produs principal A si 176.000 produs secundar B. Pentru obtinerea acestei productii s-au cheltuit 10.000.000 mii lei, pretul de vânzare al produsului secundar este de 5.000 lei/kg., iar profitul minim 6%. Din cele 176.000 kg. produs secundar 163.500 se vând tertilor, iar 12.500 se consuma productiv în aceeasi întreprindere.

Se determina cheltuielile aferente cantitatii de produsului secundar B care se vinde tertilor: 5.000 – 5.000 x 0,06 = 4.700 lei/kg.

4.700 lei/kg. x 163.500 kg. = 768.450 mii lei;

cantitatea de produs secundar consumata productiv în interiorul întreprinderii poate fi evaluata la pretul de vânzare 5.000 lei/kg. Astfel 12.500 x 5.000 = 62.500 mii lei.

costul produsului principal va fi:

$$cu_A = \frac{10.000.000 - 768.450 - 62.500}{9.100} = 1.018,78 \text{ lei/kg}$$

3.3.6. PROCEDEE DE CALCUL PRIVIND PRODUCTIA DE FABRICATIE INTERDEPENDENTA

Una din caracteristicile activitatii auxiliare o constituie livrarile reciproce de produse, lucrari si servicii ce au loc între sectiile si atelierele unei unitati , pentru nevoile de productie. Livrari reciproce pot avea loc si între sectiile de baza ale unei unitati (fabricatie interdependenta).

Problema care se ridica în asemenea situatie este aceea a modului de calcul a costurilor efective ale acestor produse atâta vreme cât decontarea livrarilor reciproce nu a avut loc *si* aceasta nu s-a putut efectua, întrucât nu se cunosc, pentru ca nu s-au calculat, costurile acestor produse, lucrari sau servicii.

Se pot utiliza urmatoarele procedee:

- *elaborarea calculatiilor privind castul fiecarui produs,* fara a tine seama de prestatiile reciproce. Acest procedeu este folosit mai ales în etapa de elaborare a antecalculatiilor.
- *Evaluarea prestatiilor reciproce la un pret prestabilit.* Cantitatile de produse si servicii evaluate astfel se scad de la sectia furnizoare *si se* adauga la costurile sectiei primitoare.
- *Calcule iterative*, sau *procedeul reiterarii* consta în efectuarea unor prelucrari repetate si succesive, de catre sectiile primitoare, a unor cote parti din cheltuielile sectiilor furnizoare de produse sau prestatii reciproce, cote care sunt proportionale cu volumul fizic al productiei preluate de la aceste sectii, Aceste preluari se repeta pâna când diferentele devin atât de mici, încât pot fi neglijate.

Etapele care se parcurg în cazul acestui procedeu sunt:

- Determinarea ponderii productiei livrate fiecarei sectii auxiliare beneficiare ca raport între cantitatea livrata si cantitatea totala a productiei realizata de sectia auxiliara furnizoare, astfel:

$$K = \frac{Qi}{Qt}$$

Qi – cantitatea livrata;
Qt – cantitatea totala a productiei realizata în sectia auxiliara;
K – ponderea productiei livrate fiecarei sectii beneficiare;

- Ponderile calculate anterior se aplica succesiv la cheltuielile înregistrate la sectia auxiliara furnizoare, obtinându-se astfel cheltuieli aferente productiei livrate fiecarei sectii auxiliare beneficiare. Calculele se reiau pâna când diferentele care apar la nivelul sectiei auxiliare furnizoare si care reprezinta preluari de cote de cheltuieli în sistemul prestatiilor reciproce nu mai sunt semnificative pentru nivelul costului.
- Calculul costului pe unitatea de produs, conform relatiei:

$$cu = \frac{Chi + Chp - Chc}{Qt - Qc}$$

Chi – Cheltuieli initiale ale sectiei furnizoare;
Chp – cheltuieli aferente productiei preluate în sistemul prestatiilor reciproce;
Chc – cheltuieli aferente productiei cedate în sistemul prestatiilor reciproce;
Qt – cantitatea totala a productiei;
Qc – cantitatile cedate;

- *Procedeul algebric* presupune calcularea costurilor productiei de fabricatie interdependenta simultan prin formarea si rezolvarea unui sistem de ecuatii liniare avându-se în vedere urmatoarele: costurile unitare ale diferitelor produse ale sectiilor auxiliare se considera necunoscute (x, y, etc); se noteaza productia (în expresie valorica) a fiecarei sectii în functie de costul unitar ca fiind egala cu cheltuielile initiale ale sectiei producatoare la care se adauga contravaloarea prestatiilor primite de la celelalte sectii în functie de costul unitar.

✍ **Exemplu - procedeul reiterarii:**

Într-o întreprindere cu profil industrial, cu productie de fabricatie interdependenta, exista patru sectii auxiliare si anume: centrala electrica (CE), centrala de apa (CA), centrala termica (CT). Sectiile de productie auxiliara îsi furnizeaza reciproc utilitati, iar pe de alta parte furnizeaza utilitati si sectiilor principale. Într-o perioada de gestiune, situatia cheltuielilor sectiilor cu productie de fabricatie interdependenta si a productiei realizate si furnizate celorlalte sectii se prezinta astfel:

Situatia productiei obtinute si a cheltuielilor de productie pe cele trei sectii auxiliare se prezinta astfel:

Sectii primitoare / Sectii furnizoare	Total cheltuieli initiale (mil. lei)	Productie obtinuta	Destinatie				
			Sectii interdependente (auxiliare)			Alte destinatii	
			CE	CA	CT	Sectia de baza	Sector administrativ
CE	180.000	400.000 Kw	-	150.000	100.000	85.000	65.000
CA	150.000	40.000 Gcal	5.000	-	10.000	16.800	8.200
CT	100.000	41.667 m3	20.000	10.000	-	11.667	

Se cere sa se evalueze si deconteze prestatiile sectiilor cu productie de fabricatie interdependenta prin cele trei procedee enumerate mai sus;

Se determina ponderea productiei livrate fiecarei sectii auxiliare beneficiare ca raport între cantitatea livrata si cantitatea totala de productie realizata de sectia auxiliara.

CE: $K_{CE/CT} = \frac{150.000}{400.000} = 0{,}375\ (37{,}5\%)$ $K_{CE/CA} = \frac{100.000}{400.000} = 0{,}25\ (25\%)$

CT: $K_{CT/CE} = \frac{5.000}{40.000} = 0{,}125\ (12{,}5\%)$ $K_{CT/CE} = \frac{10.000}{40.000} = 0{,}25\ (25\%)$

CA: $K_{CA/CE} = \frac{20.000}{41.667} = 0{,}48\ (48\%)$ $K_{CA/CE} = \frac{10.000}{41.667} = 0{,}24\ (24\%)$

Reiterarea I:
CE/CT = 0,375 x 180.000.000 = 67.500.000 lei
CE/CA = 0,25 x 180.000.000 = 45.000.000 lei
CT/CE = 0,125 x (150.000.000 + 67.500.000) = 27.187.500 lei;
CT/CA = 0,25 x (150.000.000 + 67.500.000) = 54.375.000 lei;
CA/CE = 0,48 x (100.000.000 + 45.000.000 + 54.375.000) = 95.700.000 lei;
CA/CT = 0,24 x (100.000.000 + 45.000.000 + 54.375.000) = 47.850.000 lei,

Reiterarea II:
CE/CT = 0,375 x (27.187.500 + 95.700.000) = 46.082.813 lei;
CE/CA = 0,25 x (27.187.500 + 95.700.000) = 30.721.875 lei;
CT/CE = 0,125 x (47.850.000 + 46.082.813) = 11.741.602 lei;
CT/CA = 0,25 x (47.850.000 + 46.082.813) = 23.483.203 lei;
CA/CE = 0,48 x (30.721.875 + 23.483.203) = 26.018.438 lei;
CA/CT = 0,24 x (30.721.875 + 23.483.203) = 13.009.219 lei;

Reiterarea III:

CE/CT = 0,375 x (11.741.602 +26.018.438) = 14.160.015 lei;
CE/CA = 0,25 x (11.741.602 +26.018.438) = 9.440.010 lei;
CT/CE = 0,125 x (13.009.219 + 14.160.015) = 3.396.154 lei;
CT/CA = 0,25 x (13.009.219 + 14.160.015) = 6.792.308 lei;
CA/CE = 0,48 x (9.440.010 + 6.792.308) = 7.791.513 lei;
CA/CT = 0,24 x (9.440.010 + 6.792.308) = 3.895.756 lei;

Situatia cheltuielilor se prezinta astfel:

CE		CT		CA	
Chi: 180.000.000		Chi: 150.000.000		100.000.000	
27.187.500	67.500.000	67.500.000	27.187.500	45.000.000	95.700.000
95.700.000	45.000.000	47.850.000	54.375.000	54.375.000	47.850.000
26.018.438	46.082.813	46.082.813	11.741.602	30.721.875	26.018.438
11.741.602	30.721.875	13.009.219	23.483.203	23.483.203	13.009.219
3.396.154	14.160.015	14.160.015	3.396.154	9.440.010	7.791.513
7.791.513	9.440.010	3.895.756	6.792.309	6.792.309	3.895.756
Chp:171.835.207	212.904.712 Chc	Chp: 192.497.802	126.975.767 Chc	Chp: 169.812.396	194.264.925 Chc
138.930.494			215.522.035		75.547.471

Costurile unitare ale productiei auxiliare sunt urmatoarele:
- la centrala electrica, costul unitar al energiei termice este:

$$cu_{Kw} = \frac{180.000.000 + 171.835.207 - 212.904.712}{400.000 - 250.000} = 926{,}2 \text{ lei/Kwh} \approx 926 \text{ lei/Kwh}$$

- la centrala termica, costul unitar al energiei termice este:

$$cu_{Gcal} = \frac{150.000.000 + 192.497.802 - 126.975.767}{40.000 - 15.000} = 8620{,}88 \text{ lei/Gcal.} \approx 8621 \text{ lei/Gcal.}$$

- la centrala de apa, costul unitar al unui metru cub de apa este:

$$cu_{m^3} = \frac{100.000.000 + 169.812.396 - 194.264.925}{41.667 - 30.000} = 6.475{,}3 \text{ lei/Gcal} \approx 6475 \text{ lei/m3}$$

✍ **Exemplu - Evaluarea prestatiilor reciproce la un pret prestabilit**

La o centrala electrica productia este de 25.000 kw, din care destinata centralei de apa 5.000 Kwh, iar restul este destinat sectiilor de baza (SI - 8.000 Kwh, SII - 10.000 Kwh) si sectorului administrativ 2.000 kwh. Productia centralei de apa este de 1.100 mc, din care pentru centrala electrica 300 mc pe, iar restul pentru sectiile de baza (SI - 380 mc, SII - 380 mc) si pentru sectorul administrativ 40 mc. Decontarea reciproca a cheltuielilor privind productia de fabricatie interdependenta se face utilizând procedeul evaluarii si decontarii prestatiilor reciproce la preturi prestabilite: 11.000 lei/kwh pentru energia electrica si 300.000 lei/mc pentru apa.

Pe baza „Situatiei de repartizare a cheltuielilor activitatilor auxiliare" se înregistreaza decontarea consumurilor reciproce între sectiile auxiliare

	Cheltuieli initiale Mii lei	productia	Cost unitar antecalculat	Sectii interdependente beneficiare		Alte sectii beneficiare		
				CE	CA	SI	SII	administratie
CE	318.400	25.000 kwh	11.000 lei/kwh	-	5.000	8.000	10.000	2.000
CA	205.600	1.100 mc	300.000 lei/mc	300	-	380	380	40

- Se determina costurile unitare pentru productia omogena de fabricatie interdependenta:

$$cu = \frac{Chi + Chp - Chc}{Qi - Qc}$$

Chi = cheltuieli initiale
Chp = cheltuieli aferente prestatiilor primite
Chc = cheltuieli aferente prestatiilor cedate
Qi = productia initiala
C = productia cedata celorlalte sectii auxiliare;

$$cu_{CE} = \frac{318.400 + 300 \times 300 - 5.000 \times 11}{25.000 - 5.000} = 17{,}670 \text{ mii lei / kwh}$$

$$cu_{CA} = \frac{205.600 + 5.000 \times 11 - 300 \times 300}{1.100 - 300} = 213{,}250 \text{ mii lei/mc}$$

CAPITOLUL IV.

METODE DE CALCULATIE A COSTURILOR

4.1. SISTEMUL METODELOR DE CONTABILITATE DE GESTIUNE SI DE CALCULATIE A COSTURILOR

Încadrarea costului de productie printre cei mai semnificativi indicatori cu ajutorul caruia se poate aprecia activitatea unei firme fac din calculul acestuia un instrument indispensabil pentru diagnostic, pentru stimularea efectelor probabile, uneia sau alteia dintre optiuni, luarea deciziilor, controlul eficientei realizarilor.

Determinarea costurilor se desprinde din efectuarea de calcule desfasurate prin intermediul unor metode specifice. Succesiunea calculelor efectuate este cunoscuta sub denumirea de calculatia costurilor.

Sistemele si metodele de calculatie a costurilor, numite si sisteme si metode de conducere prin costuri, cuprind ansamblul proceselor prin care se determina corelatia dintre cheltuielile de productie si desfacere ale firmei si productia care le-a ocazionat.

Putem clasifica sistemele de conducere prin costuri dupa o serie de criterii.

În functie de obiectivele urmarite, metodele de calculatie se clasifica în:

1. *Metode de calculatie care au ca scop determinarea costului produselor, lucrarilor sau serviciilor.*
2. *Metode de calculatie care urmaresc obtinerea altor informatii necesare managementului firmei.*

Dupa modalitatile de calculatie si aparitia lor în timp, sistemele si metodele de conducere prin costuri se pot grupa în urmatoarele categorii:

1. *Metode clasice de conducere prin costuri*

- Metoda globala
- Metoda pe faze de fabricatie
- Metoda pe comenzi

2. *Sisteme si metode evoluate de conducere prin costuri*

- Metoda normativa
- Metoda standard-cost
- Metoda THM
- Metoda direct-costing
- Metoda PERT-COST
- Metoda G.P.
- Analiza valorii

În functie de entitatile la nivelul carora se calculeaza costurile, deosebim:

1. Metode de calculatie pe purtatori de costuri;
2. Metode de calculatie pe sectoare de cheltuieli;
3. Metode de calculatie cu caracter mixt.

Din punct de vedere al sferei de cuprindere, exista:

1. Metode de calculatie limitative (metode partiale);
2. Metode de calculatie absorbante (globale, full-costing).

Dupa modul de integrare a calculatiei în sistemul de programare si urmarire valorica a activitatii productive a unitatii economice, distingem urmatoarele metode de calculatie:

1. Metode de calculatie previzionale;
2. Metode de calculatie istorice (cu caracter postfaptic).

Pentru a fi utile, mai ales în ultimele doua faze ale procesului de management (operativa si de comensurare si interpretare a rezultatelor), informatiile rezultate din continutul economic al costurilor necesita parcurgerea mai multor etape:

1. Organizarea evidentei cheltuielilor de productie prin folosirea metodelor contabilitatii pe obiectul de calculatie (faze, comenzi, produse), pe felul de activitati si, mai ales, pe felul de cheltuieli;
2. Separarea cheltuielilor privind productia în functie de gradul ei de finisare;
3. Calcularea costului unitar;
4. Stabilirea abaterilor de la costurile postcalculate.

Fiecare sistem sau metoda de conducere prin costuri prezinta etape distincte, iar aplicarea lor în cadrul unitatilor economice depinde de o serie de factori.

Profilul si marimea unitatii economice determina, în general, modul de organizare si desfasurare a lucrarilor de contabilitate si de calculatie a costurilor.

În firmele mici, contabilitatea si calculatia costurilor se realizeaza centralizat. În firmele mari, principiul utilizat este cel al descentralizarii;

- structura organizatorica a firmei presupune împartirea activitatii productive în sectii si ateliere. Cu cât structura organizatorica este de dimensiuni mai mari, cu atât delimitarile cheltuielilor pe fabrica, sectie, atelier, sector vor fi mai mari si, în consecinta, va creste si numarul calculatiilor de costuri;
- complexitatea produselor fabricate. Luând în considerare acest factor, întreprinderile se caracterizeaza fie printr-o productie simpla (productia de bere), fie intra în categoria productiei complexe în care, pe lânga procesele specifice de productie, exista si activitatea de montaj (productia de autoturisme). Într-o întreprindere cu productie simpla numarul calculatiilor privind costul pe produs este mult mai mic decât în cazul productiei complexe;
- gradul de concentrare, profilare, specializare. Pentru întreprinderile specializate calculatia costurilor este mult simplificata si mai putin costisitoare;
- gradul de integrare al unitatii. Pentru întreprinderile neintegrate se foloseste cel mai des varianta fara semifabricate, spre deosebire de întreprinderile integrate, unde se foloseste varianta cu semifabricate;
- specificul procesului tehnologic si modul de organizare a productiei. În functie de tipul de productie, întreprinderile se împart în: întreprinderi cu productie de masa, cu productie de serie si cu productie individuala. În cazul productiei de masa se utilizeaza metoda pe faze, în cadrul firmelor ce au o productie individuala se foloseste metoda pe produs sau pe grupe de produse si chiar pe comenzi, iar în cazul productiei de serie se poate folosi oricare din metodele mentionate mai sus;
- nivelul de mecanizare si automatizare a proceselor de productie. Automatizarea procesului de productie are drept consecinta reducerea numarului de documente primare, reducerea volumului de munca necesar prelucrarii si contabilizarii informatiilor rezultate din aceste documente si, desigur, a numarului de calculatii intermediare folosite pentru determinarea costului produsului;
- periodicitatea si momentul efectuarii calculatiilor;
- modul de formare, grupare si evaluare a costurilor;
- caracterul procesului de productie (continuu sau sezonier).

Indiferent de criteriul utilizat în clasificarea metodelor de calculatie, este vorba despre aceleasi metode de calculatie, dar care sunt privite din puncte de vedere diferite. În ceea ce ne priveste, vom urmari clasificarea metodelor de calculatie a costurilor în functie de modalitatile de calculatie si aparitia lor în timp.

4.2. METODE CLASICE DE CALCULATIE A COSTURILOR

Din aceasta categorie fac parte:
- metoda globala
- metoda pe faze
- metoda pe comenzi

Caracteristica principala a acestor metode este ca prin intermediul lor se calculeaza la nivel de purtator de costuri costul total, luând în calcul atât cheltuielile directe identificate direct pe produs, lucrare, serviciu cât si cheltuielile indirecte afectate purtatorilor de costuri prin repartizare, folosindu-se diferite criterii si procedee de repartizare.

4.2.1. METODA GLOBALA

Se aplica la unitatile productive la care din procesul tehnologic rezulta un singur produs sau când se obtin mai multe produse cuplate din aceeasi materie prima si prin acelasi proces tehnologic.

Metoda consta în colectarea cheltuielilor de productie si de desfacere global la nivelul întreprinderii (sau zone) si pe produs, iar calculul costului unitar rezulta prin raportarea cheltuielilor colectate la cantitatea de produse obtinute.

Cheltuielile de productie se identifica pe produs sau serviciu, având caracter de cheltuiala directa.

Cheltuielile comune ale sectiilor si cheltuielile generale de administrare se colecteaza în conturile de colectare si repartizare, fara a avea loc o repartizare efectiva a acestora, ci doar o simpla virare.

Modelul de calcul al costului unitar efectiv este:

$$cue = \frac{Cd + Ci}{Q}$$

cue = costul unitar efectiv
Cd = Cheltuieli directe
Ci = Cheltuieli indirecte
Q = cantitatea de productie obtinuta

Daca din procesul de productie rezulta din prelucrarea aceleasi materii prime mai multe produse, cheltuielile se repartizeaza pe produse prin procedeul indicilor de echivalenta.

Filiera înregistrarilor contabile:

1. Înregistrarea (colectarea) cheltuielilor directe

921	=	901

2. Înregistrarea (colectarea) cheltuielilor indirecte sau comune ale sectiei

923	=	901

3. Înregistrarea cheltuielilor generale de administratie

924	=	901

4. Decontarea cheltuielilor simplu indirecte sau comune ale sectiei

921	=	923

5. Decontarea cheltuielilor generale de administratie

921	=	924

6. Înregistrarea productiei obtinute la cost antecalculat / standard

931	=	902

7. Decontarea cheltuielilor efective

902	=	921

8. Determinarea si înregistrarea diferentelor de pret dintre costul efectiv si pretul de înregistrare:

- Diferenta nefavorabila: cost efectiv > pret standard se înregistreaza în negru;
- Diferenta favorabila: cost efectiv < pret standard se înregistreaza în rosu;

903	=	902

9. Închiderea la sfârsitul perioadei a conturilor de gestiune:

901	=	%
		931
		903

✍ **Exemplu - aplicatie metoda globala**

O unitate cu profil industrial dispune de o sectie de baza, o centrala electrica, o centrala termica, o centrala de abur si un sector administrativ. Întreprinderea executa un singur produs „A” în cantitate de 10.000 buc., costul antecalculat fiind de 114.600 lei/buc. În cursul lunii societatea înregistreaza urmatoarele cheltuieli:

- **sectia de baza:**

- cheltuieli cu materii prime: 60.000.000;
- cheltuieli cu salariile directe: 120.000.000 lei;
- cheltuieli cu salariile indirecte: 250.000.000 lei;
- cheltuieli cu contributiile de asigurari si protectie sociala: CAS 22%, CASS 7%, CFS 3%;
- cheltuieli cu materiale consumabile: 10.000.000;
- cheltuieli cu energia electrica facturata de terti: 15.000.000;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor: 75.000.000;

- **centrala electrica**

- cheltuieli cu salariile: 90.000.000;
- cheltuieli cu contributiile de asigurari si protectie sociala: CAS 22%, CASS 7%, CFS 3%;
- cheltuieli cu materii prime si materiale directe: 61.200.000 lei;
- productia obtinuta: 400.000 Kwh, din care 150.000 Kwh pentru centrala termica, 100.000 kwh pentru centrala de apa, 150.000 pentru alte destinatii (85.000 Kwh pentru sectorul de baza, 65.000 Kwh pentru sectorul administrativ);

- **centrala termica:**

- cheltuieli cu salariile: 72.000.000;
- cheltuieli cu contributiile de asigurari si protectie sociala: CAS 22%, CASS 7%, CFS 3%;
- cheltuieli cu materii prime si materiale directe: 54.960.000 lei;
- productia obtinuta: 40.000 Gcal. din care 5.000 Gcal. pentru centrala electrica, 10.000 Gcal. pentru centrala de apa, 25.000 Gcal. pentru alte destinatii (16.800 Gcal. pentru sectorul de baza, 8.200 Gcal. pentru sectorul administrativ);

- **centrala de apa:**

- cheltuieli cu salariile: 42.000.000;
- cheltuieli cu contributiile de asigurari si protectie sociala: CAS 22%, CASS 7%, CFS 3%;
- cheltuieli cu materii prime si materiale directe: 44.560.000 lei;
- productia obtinuta: 41.667 m^3 din care 20.000 m^3 pentru centrala electrica, 10.000 m^3. pentru centrala termica, 11.667 m^3 pentru sectorul de baza

- **sector administrativ:**

- cheltuieli cu salariile: 80.000.000;
- cheltuieli cu contributiile de asigurari si protectie sociala: CAS 22%, CASS 7%, CFS 3%;
- cheltuieli cu amortizarea mobilierului de birou: 60.000.000;
- cheltuieli cu primele de asigurare a imobilizarilor corporale: 7.000.000 lei:
- cheltuieli cu servicii bancare: 16.000.000;

- cheltuieli de protocol: 20.000.000;

Se cere înregistrarea tuturor operatiilor contabile în vederea determinarii costului unitar al produsului A.

Etapa I – Colectarea cheltuielilor pe destinatii

1. Colectarea cheltuielilor directe cu materiile prime în suma de 60.000.000 lei

921	=	901	60.000.000

2. Colectarea cheltuielilor cu materialele consumabile în suma de 10.000.000 lei

923	=	901	10.000.000

3. Colectarea cheltuielilor cu energia electrica facturata de terti în valoare de 15.000.000 lei

923	=	901	15.000.000

4. Colectarea cheltuielilor cu amortizarea utilajelor si a mobilierului de birou:

%	=	901	135.000.000
923			75.000.000
924			60.000.000

5. Colectarea cheltuielilor: cu primele de asigurare a imobilizarilor corporale: 7.000.000 lei, cu servicii bancare: 16.000.000 si de protocol: 20.000.000. Totalul acestor cheltuieli este 43.000.000 lei.

924	=	901	43.000.000

6. Colectarea cheltuielilor cu salariile directe si indirecte în sectia de baza:

%	=	901	370.000.000
921			120.000.000
923			250.000.000

7. Colectarea cheltuieli cu contributiile la asigurari si protectie sociala (CAS – 22%, CASS - 7%, CFS – 3%) în sectia de baza. Totalul cotelor la asigurari si protectie sociala este 32% din cheltuielile salariale.

%	=	901	118.400.000
921			38.400.000
923			80.000.000

8. Colectarea cheltuielilor cu salariile personalului administrativ:

924	=	901	80.000.000

9. Colectarea cheltuieli cu contributiile la asigurari si protectie sociala (CAS – 22%, CASS - 7%, CFS – 3%) aferente salariilor personalului administrativ.

924	=	901	25.600.000

10. Colectarea cheltuielilor salariale în sectiile auxiliare:

%	=	901	204.000.000
922.CE			90.000.000
922.CT			72.000.000
922.CA			42.000.000

11. Colectarea cheltuielilor cu cotele aferente salariilor în sectiile auxiliare:

%	=	901	65.280.000
922.CE			28.800.000
922.CT			23.040.000
922.CA			13.440.000

12. colectarea cheltuielilor cu materii prime si materiale directe în sectiile auxiliare:

%	=	901	160.720.000
922.CE			61.200.000
922.CT			54.960.000
922.CA			44.560.000

Etapa II – Decontarea prestatiilor reciproce între sectiile auxiliare:

Situatia productiei obtinute si a cheltuielilor de productie pe cele trei sectii auxiliare se prezinta astfel:

Sectii primitoare / Sectii furnizoare	Total cheltuieli initiale (mil. lei)	Productie obtinuta	Destinatie				
			Sectii interdependente (auxiliare)			Alte destinatii	
			CE	CT	CA	Sectia de baza	Sector administrativ
CE	180.000	400.000 Kw	-	150.000	100.000	85.000	65.000
CT	150.000	40.000 Gcal	5.000	-	10.000	16.800	8.200
CA	100.000	41.667 m^3	20.000	10.000	-	11.667	

Se determina ponderea productiei livrate fiecarei sectii auxiliare beneficiare ca raport între cantitatea livrata si cantitatea totala de productie realizata de sectia auxiliara.

CE: $K_{CE/CT} = \frac{150.000}{400.000} = 0,375$ (37,5%) $K_{CE/CA} = \frac{100.000}{400.000} = 0,25$ (25%)

CT: $K_{CT/CE} = \frac{5.000}{40.000} = 0,125$ (12,5%) $K_{CT/CA} = \frac{10.000}{40.000} = 0,25$ (25%)

CA: $K_{CA/CE} = \frac{20.000}{41.667} = 0,48$ (48%) $K_{CA/CT} = \frac{10.000}{41.667} = 0,24$ (24%)

Reiterarea I:

CE/CT = 0,375 x 180.000.000 = 67.500.000 lei

922.CT	=	922.CE	67.500.000

CE/CA = 0,25 x 180.000.000 = 45.000.000 lei

922.CA	=	922.CE	45.000.000

CT/CE = 0,125 x (150.000.000 + 67.500.000) = 27.187.500 lei;

922.CE	=	922.CT	27.187.500

CT/CA = 0,25 x (150.000.000 + 67.500.000) = 54.375.000 lei;

922.CA	=	922.CT	54.375.000

CA/CE = 0,48 x (100.000.000 + 45.000.000 + 54.375.000) = 95.700.000 lei;

922.CE	=	922.CA	95.700.000

CA/CT = 0,24 x (100.000.000 + 45.000.000 + 54.375.000) = 47.850.000 lei,

922.CT	=	922.CA	47.850.000

Reiterarea II:
CE/CT = 0,375 x (27.187.500 + 95.700.000) = 46.082.813 lei;

922.CT	=	922.CE	46.082.813

CE/CA = 0,25 x (27.187.500 + 95.700.000) = 30.721.875 lei;

922.CA	=	922.CE	30.721.875

CT/CE = 0,125 x (47.850.000 + 46.082.813) = 11.741.602 lei;

922.CE	=	922.CT	11.741.602

CT/CA = 0,25 x (47.850.000 + 46.082.813) = 23.483.203 lei;

922.CA	=	922.CT	23.483.203

CA/CE = 0,48 x (30.721.875 + 23.483.203) = 26.018.438 lei;

922.CE	=	922.CA	26.018.438

CA/CT = 0,24 x (30.721.875 + 23.483.203) = 13.009.219 lei;

922.CT	=	922.CA	13.009.219

Reiterarea III:

CE/CT = 0,375 x (11.741.602 +26.018.438) = 14.160.015 lei;

922.CT	=	922.CE	14.160.015

CE/CA = 0,25 x (11.741.602 +26.018.438) = 9.440.010 lei;

922.CA	=	922.CE	9.440.010

CT/CE = 0,125 x (13.009.219 + 14.160.015) = 3.396.154 lei;

922.CE	=	922.CT	3.396.154

CT/CA = 0,25 x (13.009.219 + 14.160.015) = 6.792.308 lei;

922.CA	=	922.CT	6.792.308

CA/CE = 0,48 x (9.440.010 + 6.792.308) = 7.791.513 lei;

922.CE	=	922.CA	7.791.513

CA/CT = 0,24 x (9.440.010 + 6.792.308) = 3.895.756 lei;

922.CT	=	922.CA	3.895.756

Situatia în conturi se prezinta astfel:

922.CE	
Chi: 180.000.000	
27.187.500	67.500.000
95.700.000	45.000.000
26.018.438	46.082.813
11.741.602	30.721.875
3.396.154	14.160.015

922.CT	
Chi: 150.000.000	
67.500.000	27.187.500
47.850.000	54.375.000
46.082.813	11.741.602
13.009.219	23.483.203
14.160.015	3.396.154

922.CA	
100.000.000	
45.000.000	95.700.000
54.375.000	47.850.000
30.721.875	26.018.438
23.483.203	13.009.219
9.440.010	7.791.513

D	C	D	C	D	C
7.791.513	9.440.010	3.895.756	6.792.309	6.792.309	3.895.756
Chp:171.835.207	212.904.712 Chc	Chp: 192.497.802	126.975.767 Chc	Chp: 169.812.396	194.264.925 Chc
	138.930.494		215.522.035		75.547.471
Rd= 351.835.206	351.835.206 Rs	Rd:342.497.802	342.497.802 Rc	Rd: 269.812.396	269.812.396 Rc
∅		∅		∅	

Costurile unitare ale productiei auxiliare sunt urmatoarele:

- la centrala electrica, costul unitar al energiei termice este:

$$cu_{Kw} = \frac{180.000.000 + 171.835.207 - 212.904.712}{400.000 - 250.000} = 926{,}2 \text{ lei/Kwh} \approx 926 \text{ lei/Kwh}$$

- la centrala termica, costul unitar al energiei termice este:

$$cu_{Gcal} = \frac{150.000.000 + 192.497.802 - 126.975.767}{40.000 - 15.000} = 8620{,}88 \text{ lei/Gcal.} \approx 8.621 \text{ lei/Gcal.}$$

- la centrala de apa, costul unitar al unui metru cub de apa este:

$$cu_{m^3} = \frac{100.000.000 + 169.812.396 - 194.264.925}{41.667 - 30.000} = 6.475{,}3 \text{ lei/Gcal} \approx 6.475 \text{ lei/m}^3$$

Etapa III - Decontarea prestatiilor catre celelalte sectii a productiei de fabricatie interdependenta:

În urma decontarii productiei auxiliare catre sectiile de baza, contul 922 „Cheltuielile activitatii auxiliare” cu analiticele sale se soldeaza.

1. decontarea cheltuielilor centralei electrice:
   - pentru sectia de baza: 85.000 Kwh x 926,2 lei/Kwh = 78.727.280 lei;
   - pentru sectorul administrativ: 65.000 Kwh x 926,2 lei/Kwh = 60.203.214 lei;

   138.930.494 lei;

%	=	922.CE	138.930.494
923			78.727.280
924			60.203.214

2. decontarea cheltuielilor centralei termice:
   - pentru sectia de baza: 16.800 Gcal x 8620,88 lei/Gcal = 144.830.808 lei;
   - pentru sectorul administrativ: 8.200 Gcal x 8620,88 lei/Gcal = 70.691.227 lei;

   215.522.035 lei;

%	=	922.CT	215.522.035
923			144.830.808
924			70.691.227

3. Decontarea cheltuielilor centralei de apa:
   - pentru sectia de baza: 11.667 m^3 x 6475,3 lei/m^3 = 75.547.471 lei;

923	=	922.CT	75.547.471

Etapa IV – Repartizarea cheltuielilor indirecte de productie:

921	=	923	729.105.559

Etapa V – Repartizarea CGA

921	=	924	339.494.441

Etapa VI – Înregistrarea productiei obtinute la cost antecalculat:

10.000 buc. x 114.000 lei/buc. = 1.140.000.000

931	=	902	1.140.000.000

Etapa VII – Decontarea costului efectiv al productiei obtinute:

902	=	921	1.287.000.000

Etapa VIII – Înregistrarea diferentelor de pret:

1.287.000.000 - 1.140.000.000 = 147.000.000 lei;

903	=	902	147.000.000

Etapa IX – Închiderea conturilor de cheltuieli:

901	=	931	1.140.000.000
901	=	903	147.000.000

921

D	C
60.000.000	1.287.000.000
120.000.000	
38.400.000	
729.105.559	
339.494.441	
1.287.000.000	1.287.000.000
∅	

923

D	C
10.000.000	729.105.559
15.000.000	
75.000.000	
250.000.000	
80.000.000	
78.727.280	
144.830.808	
75.547.471	
729.105.559	729.105.559
∅	

924

D	C
60.000.000	339.494.441
43.000.000	
80.000.000	
25.600.000	
60.203.214	
70.691.227	
339.494.441	339.494.441
∅	

901

D	C
1.140.000.000	60.000.000
147.000.000	10.000.000
	15.000.000
	135.000.000
	43.000.000
	370.000.000
	118.400.000
	80.000.000
	25.600.000
	204.000.000
	65.280.000
	160.720.000
1.287.000.000	1.287.000.000
∅	

931

D	C
1.140.000.000	1.140.000.000
1.140.000.000	1.140.000.000
∅	

903

D	C
147.000.000	147.000.000
147.000.000	147.000.000
∅	

921

D	C
1.287.000.000	1.140.000.000
	147.000.000
1.287.000.000	1.287.000.000
∅	

4.2.2. METODA DE PE FAZE DE FABRICATIE

Se aplica de întreprinderile cu productie de masa sau de serie mare, caracterizate printr-un proces tehnologic simplu, desfasurat în stadii sau faze succesive de prelucrare a materiilor prime si materialelor, în urma carora rezulta produsul finit. De exemplu unitatile din industria cimentului, sticlei, ceramicii, zaharului, berii, fibrelor sintetice, textilelor, otelului etc.

Aplicarea metodei presupune solutionarea urmatoarelor probleme, în functie de conditiile concrete din unitati:

- Stabilirea fazelor de calculatie, a pozitiei si rolului lor în calculatia costurilor;
- Reflectarea costurilor de productie pe faze de fabricatie;
- Repartizarea cheltuielilor de productie între produsele obtinute în aceeasi faza de fabricatie.

Fazele procesului tehnologic se realizeaza în cadrul atelierelor, sectiilor, fabricilor, sectoarelor de productie , delimitate din punct de vedere organizatoric, în care se executa una sau mai multe operatii care contribuie la obtinerea produsului finit. Fazele tehnologice constituie ***zonele de cheltuieli*** sau ***locurile generatoare a cheltuielilor*** de productie.

Fazele de calculatie constituie expresia tehnico-economica a fazelor de fabricatie caracterizate printr-un an anumit specific al nivelului si structurii cheltuielilor de productie si a costurilor de productie. Ele se constituie în ***locuri de cheltuieli***, ajutând din punct de vedere tehnic-contabil la determinarea si delimitarea cheltuielilor de productie.

Prin urmare, fazele de calculatie se stabilesc prin sectionarea procesului tehnologic, creându-se un numar mai mic sau mai mare de faze de calculatie, iar semifabricatele sau produsele obtinute în cadrul acestora constituie purtatorul de cheltuiala.

Fazele de fabricatie stau la baza stabilirii fazelor de calculatie, în raport cu care se determina si se delimiteaza cheltuielile de productie ocazionate.

Obiect de evidenta si calcul îl reprezinta semifabricatul sau produsul obtinut, în cadrul fazelor de fabricatie, indiferent de fazele de calculatie.

Stabilirea corecta a fazelor de calculatie are importanta deosebita, deoarece în functie de aceasta depinde :

- Delimitarea cheltuielilor în cadrul fazelor de calculatie pe purtatori de cheltuieli;
- Evaluarea corecta a productiei în curs de executie;
- Sectorizarea pierderilor tehnologice.

Cheltuielile directe de productie se determina si se delimiteaza pe faze de calculatie, afectând purtatorul de cheltuiala, respectiv semifabricatul sau produsul obtinut în cadrul acestora.

Contul 921 „*Cheltuielile activitatii de baza*" se va dezvolta pe analitice corespunzatoare fazelor de fabricatie (având rolul de zone de cheltuieli) si în cadrul acestora pe produse sau semifabricate (având rolul de purtatori de costuri).

Cheltuielile indirecte se colecteaza la nivel de faza sau unitate, dupa care sunt supuse repartizarii.

Contul 923 „*Cheltuieli indirecte de productie*" se va dezvolta pe analitice corespunzatoare fazelor de fabricatie, de unde ulterior cheltuielile se vor repartiza asupra produselor fabricate în fazele respective, deci asupra analiticelor corespunzatoare contului 921 „*Cheltuielile activitatii de baza*".

Costul unitar se calculeaza prin procedeul diviziunii simple, daca în faza respectiva se obtine o cantitate omogena de semifabricat sau produs finit.

Metoda de calculatie a costurilor pe faze de fabricatie cunoaste doua variante :

a) fara semifabricate si

b) cu semifabricate.

A. Metoda pe faze de fabricatie – varianta fara semifabricate

În cazul aplicarii acestei variante nu se determina costul dupa fiecare faza, ci numai pentru produsul finit care rezulta dupa ultima faza sau etapa de prelucrare. Aceasta pe considerentul ca din toate fazele de calculatie anterioare ultimei faze nu rezulta semifabricat, ci numai productie în curs de executie, care trece de la o faza de prelucrare la alta, fara depozitare intermediara sau

daca aceasta are loc, ea se face pentru o perioada scurta de timp si nu reclama calculul costurilor intermediare.

Cheltuielile de productie nu se transfera de la o faza la alta, ele se însumeaza extracontabil, la sfârsitul perioadei de calculatie a costurilor pentru productia ce a parcurs si ultima faza de fabricatie, concretizându-se în produs finit.

Pentru stabilirea costului unitar al productiei terminate se procedeaza astfel :

1. Cheltuielile de productie directe se colecteaza separat pe fazele de calculatie si pe purtatori în functie de natura acestora si anume :

- în prima faza sau etapa de prelucrare cheltuielile de productie nemijlocit afectabile (directe), cum sunt cele cu materiile prime, cu materialele directe sau cele de prelucrare directe se identifica pe faza si pe purtatori de cheltuiala în structura pe elemente primare de cheltuieli sau articolele de calculatie;
- în fazele urmatoare se colecteaza pe faze si purtatori numai cheltuielile de prelucrare directe sau eventualele consumuri de materiale directe, ocazionate în fazele respective, dar tot în structura pe elemente primare de cheltuieli sau articole de calculatie.

2. Cheltuielile de productie indirecte se colecteaza numai pe fazele de calculatie, în structura elementelor primare de cheltuieli sau articolelor de calculatie, urmând ca la sfârsitul perioadei de calculatie a costurilor sa se repartizeze pe purtatori de cheltuieli în cadrul fiecarei faze, conform procedeelor de repartizare a cheltuielilor indirecte.

3. Se determina cheltuielile de productie directe si indirecte aferente produselor finite, pentru fiecare faza de calculatie a costurilor, însumând cheltuielile aferente productiei în curs de executie de la începutul perioadei de gestiune cu cheltuielile efective ocazionate în cursul perioadei de gestiune, din care se deduc cheltuielile aferente productiei neterminate de la sfârsitul perioadei, toate redate în structura pe elemente primare de cheltuieli sau articole de calculatie.

4. Se determina costul total si pe unitate de produs prin însumarea extracontabila a cheltuielilor aferente fiecarui purtator de cheltuiala, din toate fazele care au participat la fabricarea produsului respectiv. Cheltuielile totale astfel determinate se raporteaza la cantitatea de produse obtinute rezultând costul unitar, conform urmatoarei relatii :

în care :

$$Cu = \frac{Cf1 + Cf2 + Cf3.......+ Cfn}{Q} \qquad Cft = \sum_{d=1}^{n} Chd + \sum_{i=1}^{m} Chi$$

C_u = costul unitar pe produs;
Cf = Cheltuieli totale pe faze de fabricatie (f = l ,t);
Q = cantitatea de produse obtinute.
Chd = elemente sau categorii de cheltuieli directe (d=l,n);
Chi = elemente sau categorii de cheltuieli indirecte (i=l,m);

Observatie: Daca exista productie neterminata la începutul si sfârsitul lunii atunci:

- la începutul lunii se reia productia neterminata din luna precedenta, prin trecerea cheltuielilor cu productia în curs de executie în conturile de calcul a costului pe faze si produse :

921	=	933

- la sfârsitul lunii se separa cheltuielile aferente productiei neterminate, determinându-se astfel productie în curs de executie. Înregistrarea contabila va fi:

933	=	921

- la sfârsitul lunii se deconteaza costul productiei în curs de executie:

901	=	933

În final costul efectiv al productiei va fi:

Costul efectiv al productiei finite	=	*Cost efectiv aferent productiei neterminate la începutul lunii*	+	*Cheltuieli aferente lunii*	-	*Cost efectiv aferent productiei neterminate la sfârsitul lunii*

B. Metoda pe faze de fabricatie – varianta cu semifabricate

Varianta cu semifabricate se poate aplica la unitatile productive caracterizate prin productie de masa si la care dupa fiecare faza de fabricatie se obtin semifabricate care se depoziteaza.

Caracteristic pentru aceasta varianta este faptul ca are loc ***translocarea cheltuielilor de la o faza la alta***. Se aplica în cazul unitatilor integrate, cum ar fi cazul unitatilor din industria pielariei, filaturilor, tesaturilor etc.

Costul unitar efectiv al semifabricatului obtinut în fiecare faza de fabricatie se poate determina pe baza urmatorului model general de calcul :

$$C_{uef} = \frac{C_{sf} \times C_{uef-1} + \left(\sum_{d=1}^{n} Ch_{df} + \sum_{i=1}^{m} Ch_{if} \right)}{Qsf}$$

C_{uef} - costul unitar efectiv al semifabricatului în faza de fabricatie f (f=i,t);
C_{sf} consumul efectiv de semifabricate în faza „f" provenite din faza "f-l" ;
C_{uf-1} - costul efectiv al semifabricatelor obtinute în faza ,,f-l";
Ch_{df} - elemente sau categorii de cheltuie li directe (d=i,n) ocazionate în faza „f";
Ch_{if} - elemente sau categorii de cheltuieli indirecte (i=l,n) ocazionate în faza ,,f";
Qsf - cantitatea de semifabricate obtinute în faza de fabricatie „f".

De exemplu pentru o întreprindere în care procesul de este divizat în 3 faze, relatiile de calcul sunt urmatoarele:

Faza I: Sm1 = Cf1/Q1
Faza II : Sm2 = (Sm1 +Cf2)/Q2
Faza III : Cp = (Sm2 + Cf3)/Q3

Cf1, Cf2, Cf3 = Cheltuieli totale efectuate în faza de calculatie respectiva care includ atât costul materiilor prime cât si cheltuieli de prelucrare;
Q1, Q2, Q3 = cantitatea de semifabricate sau produse obtinute în fazele 1,2 sau 3;
Cp = costul de productie pe unitatea de produs

✍ Exemplu - Aplicatie – metoda pe faze, varianta fara semifabricat.

O societate comerciala produce 3 produse A, B, C în 3 faza de fabricatie, în varianta fara semifabricat, cunoscând ca nu exista productie neterminata iar evidenta cheltuielilor de productie se organizeaza pe articole de calculatie. Cantitatea de produse lansate în fabricatie: A- 600 buc, B- 1000 buc, C – 400 buc.

Situatia cheltuielilor de productie este urmatoarea:

Art.de calc / Faze	Materii prime si materiale directe	Salarii directe	Cote aferente salariilor	CIFU	CGS	CGA
faza I						
A	25.000.000	13.000.000	4.160.000			
B	32.000.000	16.000.000	5.120.000			
C	18.000.000	11.000.000	3.520.000			
total faza I	75.000.000	40.000.000	12.800.000	28.000.000	27.000.000	-
faza II						
A		18.500.000	5.920.000			
B		20.000.000	6.400.000			
C		19.500.000	6.240.000			
total faza II		58.000.000	18.560.000	30.000.000	22.000.000	
faza III						
A		12.000.000	3.840.000			
B		14.000.000	4.480.000			
C		16.000.000	5.120.000			
total faza III		42.000.000	13.440.000	18.000.000	20.000.000	
						35.000.000

Se cere:

- Sa se preia cheltuielile în contabilitatea de gestiune în structura pe ***articole de calculatie***
- Sa se calculeze costul unitar al celor 3 produse prin procedeul diviziunii simple

Criteriile de repartizare a cheltuielilor indirecte sunt:

- Pentru repartizarea CIFU, baza de repartizare o reprezinta numarul de ore de functionare a utilajelor si anume:
    - Faza I – produsul A: 8.000 ore-masina, produsul B: 5.000 ore-masina, produsul C: 7.000 ore-masina;
    - Faza II - produsul A: 2.000 ore-masina, produsul B: 1.000 ore-masina, produsul C: 1.000 ore-masina;
    - Faza III - produsul A: 2.500 ore-masina, produsul B: 1.500 ore-masina, produsul C: 1.000 ore-masina;
- Pentru repartizarea CGS, baza de repartizare o reprezinta salariile directe din fiecare sectie;
- Pentru repartizarea CGA, baza de repartizare o reprezinta costul de sectie

Productia în curs de executie la sfârsitul perioadei de calcul a fost de 6% din totalul cheltuielilor de productie ale fazei I, cu produsul A si 5% cu produsul B si de 2% din totalul cheltuielilor de productie ale fazei a II-a cu produsul A si 4% cu produsul B.

Rezolvare:

Etapa I – Colectarea cheltuielilor pe destinatii:

1. Înregistrarea cheltuielilor directe ale activ. de baza aferente produselor obtinute în faza I:

921	=	901	127.800.000
921/I/A			42.160.000
921/I/B			53.120.000
921/I/C			32.520.000

2. Înregistrarea cheltuielilor indirecte CIFU si CGS, în faza I.

923		901	55.000.000
923/I/CIFU			28.000.000
923/I/CGS			27.000.000

3. Înregistrarea cheltuielilor directe ale activitatii de baza aferente produselor obtinute în faza II:

921	=	901	76.560.000
921/II/A			24.420.000
921/II/B			26.400.000
921/II/C			25.740.000

4. Înregistrarea cheltuielilor indirecte CIFU si CGS, în faza I.

923		901	52.000.000
923/II/CIFU			30.000.000
923/II/CGS			22.000.000

5. Înregistrarea cheltuielilor directe ale activitatii de baza aferente produselor obtinute în faza III:

921	=	901	55.440.000
921/III/A			15.840.000
921/III/B			18.480.000
921/III/C			21.120.000

6. Înregistrarea cheltuielilor indirecte CIFU si CGS, în faza III.

923	=	901	38.000.000
923/III/CIFU			18.000.000
923/III/CGS			20.000.000

7. Colectarea cheltuielilor generale de administratie

924	=	901	35.000.000

Etapa II – Repartizarea cheltuielilor indirecte CIFU si CGS

1. repartizarea CIFU si CGS în faza I : $Ks_{CIFU/I/} = \frac{28.000.000}{8.000 + 5.000 + 7.000} = \frac{28.000.000}{20.000} = 1.400$

	baza de repartizare		Ks		cheltuielile repartizate
A:	8.000	X	1.400	=	11.200.000
B:	5.000	X	1.400	=	7.000.000
C:	7.000	X	1.400	=	9.800.000
Total	20.000				28.000.000

$$Ks_{CGG/I/} = \frac{27.000.000}{13.000.000 + 16.000.000 + 11.000.000} = \frac{27.000.000}{40.000.000} = 0,675$$

	baza de repartizare		Ks		cheltuielile repartizate
A:	13.000.000	X	0,675	=	8.775.000
B:	16.000.000	X	0,675	=	10.800.000
C:	11.000.000	X	0,675	=	7.425.000
Total	40.000.000				27.000.000

921	=	923/I/CIFU	28.000.000
921/I/A			11.200.000
921/I/B			7.000.000
921/I/C			9.800.000
921		923/I/CGS	27.000.000
921/I/A			8.775.000
921/I/B			10.800.000
921/I/C			7.425.000

2. repartizarea CIFU si CGS CIFU si CGS în faza II
3.

$$Ks_{CIFU/II/} = \frac{30.000.000}{2.000 + 1.000 + 1.000} = \frac{30.000.000}{4.000} = 7.500$$

	baza de repartizare		Ks		cheltuielile repartizate
A:	2.000	X	7.500	=	15.000.000
B:	1.000	X	7.500	=	7.500.000
C:	1.000	X	7.500	=	7.500.000
Total	4.000				30.000.000

$$Ks_{CGG/\,II/} = \frac{22.000.000}{18.500.000 + 20.000.000 + 19.500.000} = \frac{22.000.000}{58.000.000} = 0{,}3793$$

	baza de repartizare		Ks		cheltuielile repartizate
A:	18.500.000	X	0,3793	=	7.017.241
B:	20.000.000	X	0,3793	=	7.586.207
C:	19.500.000	X	0,3793	=	7.396.552
Total	58.000.000				22.000.000

921	=	923/II/CIFU	30.000.000
921/II/A			15.000.000
921/II/B			7.500.000
921/II/C			7.500.000
921		923/II/CGS	22.000.000
921/II/A			7.017.241
921/II/B			7.586.207
921/II/C			7.396.552

4. repartizarea CIFU si CGS CIFU si CGS în faza III

$$Ks_{CIFU/\,III/} = \frac{18.000.000}{2.500 + 1.500 + 1.000} = \frac{18.000.000}{5.000} = 3.600$$

	baza de repartizare		Ks		cheltuielile repartizate
A:	2.500	X	3.600	=	9.000.000
B:	1.500	X	3.600	=	5.400.000
C:	1.000	X	3.600	=	3.600.000
Total	5.000				18.000.000

$$Ks_{CGS/\,III/} = \frac{20.000.000}{12.000.000 + 14.000.000 + 16.000.000} = \frac{20.000.000}{42.000.000} = 0{,}4762$$

	baza de repartizare		Ks		cheltuielile repartizate
A:	12.000.000	X	0,4762	=	5.714.286
B:	14.000.000	X	0,4762	=	6.666.667
C:	16.000.000	X	0,4762	=	7.619.047
total	42.000.000				20.000.000

921	=	923/III/CIFU	18.000.000
921/III/A			9.000.000
921/III/B			5.400.000
921/III/C			3.600.000

921	923/III/CGS	20.000.000
921/III/A		5.714.286
921/III/B		6.666.667
921/III/C		7.619.047

5. Repartizarea CGA, în functie de costul de sectie. Pentru aceasta este necesar sa calculam costul de sectie al celor trei produse A, B, C

Produs	Faza	Cheltuieli cu materii prime	Salarii directe	Cote salarii	CIFU repartizate	CGS repartizate	Cost de sectie
A	F I	25.000.000	13.000.000	4.160.000	11.200.000	8.775.000	62.135.000
	F II		18.500.000	5.920.000	15.000.000	7.017.241	46.437.241
	F III		12.000.000	3.840.000	9.000.000	5.714.286	30.554.286
Cost de sectie produs A = **139.126.527**							
B	F I	32.000.000	16.000.000	5.120.000	7.000.000	10.800.000	70.920.000
	F II		20.000.000	6.400.000	7.500.000	7.586.207	41.486.207
	F III		14.000.000	4.480.000	5.400.000	6.666.667	30.546.667
Cost de sectie produs B = **142.952.874**							
C	F I	18.000.000	11.000.000	3.520.000	9.800.000	7.425.000	49.745.000
	F II		19.500.000	6.240.000	7.500.000	7.396.552	40.636.552
	F III		16.000.000	5.120.000	3.600.000	7.619.047	32.339.047
Cost de sectie produs C = **122.720.599**							

$$Ks_{CGA} = \frac{35.000.000}{404.800.000} = 0,865$$

	baza de repartizare		**Ks**		**cheltuielile repartizate**
A:	139.126.527	X	0,865	=	12.029.220
B:	142.952.874	X	0,865	=	12.360.056
C:	122.720.599	X	0,865	=	10.610.724
total	404.800.000				35.000.000

921	=	924	**35.000.000**
921.A			**12.029.220**
921/I/A			5.372.344
921/II/A			4.015.078
921/III/A			2.641.798
921.B			**12.360.056**
921/I/B			6.131.917
921/II/B			3.586.999
921/III/B			2.641.140
921.C			**10.610.724**
921/I/C			4.301.075
921/II/C			3.513.536
921/III/ C			2.796.113

6. Determinarea si înregistrarea productiei în curs de executie la sfârsitul perioadei :
   - cheltuieli totale faza I = 198.605.336 din care:
     A: 67.507.344, productie neterminata 6% x 67.507.344 = 4.050.441
     B: 77.051.917, productie neterminata 5% x 77.051.917 = 3.852.596
     C: 54.046.075

- cheltuieli totale faza II = 139.675.613 din care:
  A: 50.452.319, productie neterminata 2% x 50.452.319 =
  B: 45.073.206 productie neterminata 4% x 45.073.206 =
  C: 44.150.088
- cheltuieli totale faza III = 101.519.051 din care
  A: 33.196.084
  B: 33.187.807
  C. 35.135.160

933/I/A	=	921/I/A	4.050.441
933/I/B	=	921/I/B	3.852.596
933/II/A	=	921/II/A	1.009.046
933/II/B	=	921/II/B	1.802.928

Costul complet al celor trei produse este:

Produs	Cost de sectie	CGA repartizate	Cost sectie + CGA	Productie în curs de executie la sfârsitul lunii	Cost complet
A	139.126.527	12.029.220	151.155.747	- 5.059.487	146.096.260
B	142.952.874	12.360.056	155.312.930	- 5.655.524	149.657.406
C	122.720.599	10.610.724	133.331.323		133.331.323
	404.800.000	**35.000.000**	**439.800.000**		

7. Înregistrarea productiei obtinute la cost standard:

931	=	902	468.000.000
931.A			159.000.000
931.B			165.000.000
931.C			144.000.000

8. Decontarea productiei la cost efectiv:

902	=	921	429.084.989
		921/I/A	63.456.903
		921/I/B	46.599.723
		921/I/C	33.196.084
		921/II/A	76.042.871
		921/II/B	43.270.278
		921/II/C	33.187.807
		921/III/A	54.046.075
		921/III/B	44.150.088
		921/III/C	35.135.160

9. Înregistrarea diferentelor de pret

produsul	**Cost efectiv**	**Cost standard**	**Diferenta**
A	146.096.260	159.000.000	-12.903.740
B	149.657.406	165.000.000	-15.342.594
C	133.331.323	144.000.000	-10.668.677
total	**429.084.989**	**468.000.000**	**-38.915.011**

903	=	902	38.915.011
903.A			12.903.740
903.B			15.342.594
903.C			10.668.677

10. Închiderea conturilor:

901	=	931	468.000.000
		931A	159.000.000
		931B	165.000.000
		931C	144.000.000
901	=	903	38.915.011
		903.A	12.903.740
		903.B	15.342.594
		903.C	10.668.677
901	=	933/I/A	4.050.441
		933/I/B	3.852.596
		933/II/A	1.009.046
		933/II/B	1.802.928

Exemplu - Aplicatie la metoda pe faze, varianta cu semifabricate

O întreprindere cu productie de masa produce 2 produse A si B , în doua faze succesive de fabricatie – varianta „cu semifabricate”, cunoscând urmatoarele date:

1. consum de materii prime în faza I - 600.000.000 lei din care 320.000.000 lei pentru semifabricatul A si 280.000.000 pentru semifabricatul B;
2. consum de energie si apa în faza I – 30.000.000 lei, repartizate în functie de cantitatea de semifabricate obtinute: semifabricatul A – 10.000 buc , semifabricatul B – 14.000 buc.
3. salarii personal direct productiv din faza I – 80.000.000 lei din care 42.000.000 aferente semifabricatului A si 38.000.000 aferente semifabricatului B.
4. amortizarea utilajelor si masinilor în faza I de fabricatie – 10.000.000 lei repartizate în functie de numarul de ore de functionare a utilajelor: pentru semifabricatul A 120 h si pentru semifabricatul B 80 h.
5. Întreaga cantitate de semifabricate obtinuta în prima faza se consuma în faza urmatoare la cost efectiv.
6. salarii personal direct productiv din faza II – 75.000.000 lei din care 38.000.000 lei pentru semifabricatul A si 37.000.000 lei pentru semifabricatul B.
7. consum de energie si apa în faza II – 32.000.000 lei repartizate functie de numarul de ore de prelucrare a produselor A si B : 400 h - produsul A si 600 h - produsul B
8. amortizarea utilajelor din faza II - 14.000.000 lei, repartizate functie de valoarea de inventar a utilajelor 350.000.000, din care cele folosite la prelucrarea produsului A- 200.000.000 lei si cele folosite la prelucrarea produsului B – 150.000.000 lei
9. cheltuieli de administratie si conducere generala 62.342.000 lei.
10. Costurile standard sunt: A : 50.000 lei / buc si B : 32.000 lei / buc

Se cere :

- Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor conform metodei pe faze – varianta cu semifabricat;
- Sa se determine costul unitar si abaterea unitara pentru cele 2 produse

Rezolvare

1. preluarea din contabilitatea financiara în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu materii prime în faza I :

921	=	901	600.000.000
921/I/A			320.000.000
921/I/B			280.000.000

2. preluarea cheltuielilor cu salariile personalului direct productiv în faza I.

921	=	901	80.000.000
921/I/A			42.000.000
921/I/B			38.000.000

3. înregistrarea cotelor aferente salariilor directe (32%)

921	=	901	25.600.000
921/I/A			13.440.000
921/I/B			12.160.000

4. preluarea cheltuielilor cu energia si apa

923/I	901	30.000.000

5. Preluarea cheltuielilor cu amortizarea

923/I	901	10.000.000

6. repartizarea cheltuielilor cu energia si apa, în functie de cantitatea de semifabricate obtinuta, utilizând procedeul suplimentarii:

$$Ks = \frac{30.000.000}{10.000 + 14.000} = 1.250$$

Calculul cotelor de cheltuieli cu energia si apa ce revin fiecarui semifabricat:

A:	10.000	x	1.250	=	12.500.000
B:	14.000	x	1.250	=	17.500.000
total	24.000				30.000.000

Înregistrarea repartizarii cheltuielilor cu energia si apa:

921	=	923/I	30.000.000
921/I/A			12.500.000
921/I/B			17.500.000

7. repartizarea cheltuielilor cu amortizarea în functie de numarul de ore de functionare a utilajelor. Pentru repartizare utilizam procedeul cifrelor relative de structura:

$$G_A = \frac{120}{200} \times 100 = 60\% \qquad G_B = \frac{80}{200} \times 100 = 40\%$$

Calculul cotelor de cheltuieli cu amortizarea ce revin fiecarui semifabricat:

A:	10.000.000	X	60%	=	6.000.000
B:	10.000.000	X	40%	=	4.000.000

Înregistrarea repartizarii cheltuielilor cu amortizare:

921	=	923/I	10.000.000
921/I/A			6.000.000
921/I/B			4.000.000

8. Determinarea costurilor totale si unitare ale celor doua semifabricate în prima faza de fabricatie

nr. crt	Elemente de cheltuieli	A	B
1	**Cheltuieli directe - faza I**	**375.440.000**	**330.160.000**
2	- materii prime si materiale directe	320.000.000	280.000.000

3	- salarii directe	42.000.000	38.000.000
4	- cote salarii directe	13.440.000	12.160.000
5	**Cheltuieli indirecte – faza I**	**18.500.000**	**21.500.000**
6	- energie si apa	12.500.000	17.500.000
7	- amortizare	6.000.000	4.000.000
8	**Total**	**393.940.000**	**351.660.000**

Costuri unitare în faza I

Semifabricatul A: $cu_{smA} = \frac{393.940.000}{10.000} = 39.394$ lei/buc.

Semifabricatul B: $cu_{smB} = \frac{351.660.000}{14.000} = 25.118,6$ lei/buc.

9. Înregistrarea obtinerii semifabricatelor A si B în faza I la costuri efective de sectie

931	=	901	745.600.000
931/I/A			393.940.000
931/I/B			351.660.000

10. Decontarea costului efectiv al semifabricatelor obtinute în faza I

902	=	921	745.600.000
		921/I/A	393.940.000
		921/I/B	351.660.000

11. Închiderea conturilor de cheltuieli aferente semifabricatelor obtinute în faza I

901	=	931	745.600.000
		931/I/A	393.940.000
		931/I/B	351.660.000

12. Consumul semifabricatelor A si B obtinute în faza I, în faza II „prelucrare si montaj" (preluare cheltuielilor din faza I)

921	=	901	745.600.000
921/II/A			393.940.000
921/II/B			351.660.000

13. Preluarea cheltuielilor cu salariile în faza II

921	=	901	75.000.000
921/II/A			38.000.000
921/II/B			37.000.000

14. Înregistrarea cotelor aferente salariilor directe din faza II

921	=	901	24.000.000
921/II/A			12.160.000
921/II/B			11.840.000

15. Preluarea cheltuielilor cu energia si apa în faza II

923/II	901	32.000.000

16. Preluarea cheltuielilor cu amortizarea în faza II

923/II	901	14.000.000

17. Repartizarea cheltuielilor cu energia si apa în faza II, în functie de numarul de ore de prelucrare a produselor A si B : 400 h - produsul A si 600 h - produsul B. Pentru repartizarea acestor cheltuieli vom utiliza procedeul suplimentarii.

$$Ks = \frac{32.000.000}{400 + 600} = 32.000$$

Calculul cotelor de cheltuieli cu energia si apa ce revin fiecarui semifabricat:

A:	400	x	32.000	=	12.800.000
B:	600	x	32.000	=	19.200.000
total	1.000				32.000.000

Înregistrarea repartizarii cheltuielilor cu energia si apa:

921	923/II	32.000.000
921/II/A		12.800.000
921/II/B		19.200.000

18. Repartizarea cheltuielilor cu amortizarea în faza II, în functie de valoarea de inventar a utilajelor folosite la prelucrarea celor doua semifabricate. Pentru repartizare vom utiliza procedeul suplimentarii:

$$Ks = \frac{14.000.000}{200.000.000 + 150.000.000} = 0,04$$

Calculul cotelor de cheltuieli cu amortizarea ce revin fiecarui produs:

A:	200.000.000	x	0,04	=	8.000.000
B:	150.000.000	x	0,04	=	6.000.000
total	350.000.000				14.000.000

Înregistrarea repartizarii cheltuielilor cu amortizarea:

921	923/II	14.000.000
921/II/A		8.000.000
921/II/B		6.000.000

19. Determinarea costului total si unitar de productie pentru produsele obtinute în faza II

nr. crt	Elemente de cheltuieli	A	B
1	**Cheltuieli directe**	**444.100.000**	**400.500.000**
2	- semifabricatele din faza I	393.940.000	351.660.000
3	- salarii directe	38.000.000	37.000.000
4	- cote salarii	12.160.000	11.840.000
5	**Cheltuieli indirecte**	**20.800.000**	**25.200.000**
6	- energie si apa	12.800.000	19.200.000
7	- amortizare	8.000.000	6.000.000
8	**Cost de productie**	**464.900.000**	**425.700.000**

20. Preluarea cheltuielilor generale de administratie:

924	=	901	62.342.000

21. Repartizarea CGA, în functie de costul de sectie al fiecarui semifabricat consumat pentru obtinerea celor doua produse.

$$Ks = \frac{62.342.000}{464.900.000 + 425.700.000} = \frac{62.342.000}{890.600.000} = 0,07$$

Calculul cotelor de cheltuieli generale de administratie ce revin fiecarui produs:

A:	464.900.000	x	0,04	=	32.543.000
B:	425.700.000	x	0,04	=	29.799.000
total	890.600.000				62.342.000

Înregistrarea repartizarii CGA:

921	=	924	62.342.000
921/II/A			32.543.000
921/II/B			29.799.000

22. Înregistrarea productiei obtinute la cost standard:
A: 10.000 buc. x 50.000 lei/buc. = 500.000.000 lei;
B: 14.000 buc. x 32.000 lei/buc. = 448.000.000 lei;

931	=	902	948.000.000
931/II/A			500.000.000
931/II/B			448.000.000

23. Decontarea costului efectiv al produselor:

Determinarea costului complet al productiei si decontarea acestuia:

produs	Cost de sectie / productie	CGA repartizate	Cost complet
A:	464.900.000	32.543.000	497.443.000
B:	425.700.000	29.799.000	455.499.000
total	890.600.000	62.342.000	952.942.000

Înregistrarea decontarii costului efectiv al productiei:

902	=	921	952.942.000
		921/II/A	497.443.000
		921/II/B	455.499.000

Costurile unitare ale celor doua produse sunt:

$$cu_A = \frac{497.443.000}{10.000\ \text{buc.}} = 49.744,3\ \text{lei/buc.}$$

$$cu_B = \frac{455.499.000}{14.000\ \text{buc.}} = 32.535,6\ \text{lei/buc.}$$

24. Calculul si înregistrarea diferentelor de pret aferente productiei obtinute în cursul lunii:

produs	**Cost efectiv**		**Cost standard**		**Diferente**	
A	497.443.000	-	500.000.000	=	-2.557.000	Diferenta favorabila
B	455.499.000	-	448.000.000	=	7.499.000	Diferenta nefavorabila
	952.942.000		948.000.000	=	4.942.000	Diferenta nefavorabila

Înregistrarea diferentelor de pret:

903	=	902	4.942.000
903.A			2.557.000
903.B			7.499.000

25. Închiderea conturilor:

901	=	931	948.000.000
		931/II/A	500.000.000
		931/II/B	448.000.000
901	=	903	4.942.000
		903.A	2.557.000
		903.B	7.499.000

4.2.3. METODA DE PE COMENZI

Se aplica de catre întreprinderile cu productie individuala inclusiv si de cele cu productie de serie mica.

Caracteristic pentru acest tip de productie este faptul ca produsul final se obtine într-un singur exemplar sau într-un numar mic de exemplare, care nu se repeta sau daca acesta apare este cu totul accidental. Asa ar fi de exemplu: productia unitatilor constructoare de masini, de mobila, confectii, reparatii de utilaje etc.

Este o metoda de calcul a costurilor de tip absorbant care presupune respectarea etapelor specifice, inclusiv determinarea cantitativa si valorica a productiei neterminate.

În derularea etapelor de lucru un rol important ocupa comanda de fabricatie, care ajuta doar la delimitarea cheltuielilor, iar purtatorul de cheltuiala este productia lansata cu o comanda.

Obiectul unei comenzi de fabricatie difera în functie de faptul daca purtatorul de cheltuiala îl reprezinta productia individuala, care se organizeaza de obicei în varianta fara semifabricate sau productia de serie care se poate organiza atât în varianta fara semifabricat cât si în varianta cu semifabricat.

Modelul general de calcul al costului unitar difera în functie de modul de organizare a productiei si de faptul daca se aplica varianta fara sau cu semifabricat.

- în cazul productiei individuale, varianta fara semifabricat:

$$C_{ue} = \sum_{s=1}^{t}\left(\sum_{d=1}^{n} Ch_d + \sum_{i=1}^{m} Ch_i\right)$$

- în cazul productiei pe baza de comanda cu mai multe unitati de produse lansate în fabricatie, varianta fara semifabricat:

$$C_{ue} = \frac{\sum_{s=1}^{t}\left(\sum_{d=1}^{n} Ch_d + \sum_{i=1}^{m} Ch_i\right)}{Q}$$

- În cazul productiei de serie mica organizata în varianta cu semifabricate, acestea se pot produce în unitate sau se pot cumpara din afara, situatie în care modelul general de calcul al costului unitar ar fi:

$$C_{ue} = \frac{\sum_{r=1}^{p} Cr \cdot Cur + \left(\sum_{d=1}^{n} Ch_d + \sum_{i=1}^{m} Ch_i\right)}{Q}$$

Cue – costul unitar al produsului finit;
Cr – consumul specific din reperul “r”, component al produsului “p”($r - \overline{p, 1}$)
Cur – costul unitar al unui reper, component;
Chd – element de cheltuieli directe
Chi – element sau articol de cheltuieli indirecte
Qp – cantitatea de produse finite lansate în fabricatie pe fiecare comanda.

Organizarea calculatiei dupa aceasta metoda presupune folosirea în cadrul contului 921 „Cheltuielile activitatii de baza” a analiticelor pe comenzi, în cadrul fiecarei comenzi, cheltuielile fiind evidentiate pe locuri de ocazionare (sectii, ateliere,) si pe articole de calculatie.

În cadrul contului 923 „*Cheltuieli indirecte de productie*” se vor deschide analitice pe locuri de ocazionare, deci zone sau sectoare de cheltuieli, de unde ulterior cheltuielile se vor repartiza asupra produselor fabricate în fazele respective, deci asupra analiticelor corespunzatoare contului 921 „*Cheltuielile activitatii de baza*”.

Costul efectiv pe comanda se determina dupa terminarea comenzii prin însumarea cheltuielilor efectuate pentru comanda respectiva. Costul pe unitate de produs se calculeaza prin raportarea sumei totale a cheltuielilor de productie la numarul unitatilor fabricate. În cazul în care la sfârsitul unei perioade de calcul unele comenzi sunt neterminate, cheltuielile efectuate cu comenzile respective se considera în întregime productie în curs de executie

✍ **Exemplu - Aplicatie metoda pe comenzi**

O societate comerciala cu activitate industriala dispune de doua sectii de baza (SI si SII), doua sectii auxiliare — centrala electrica (CE) si centrala de apa (CA) si un sector administrativ si de conducere. În cadrul sectiilor de baza se executa doua comenzi (comanda — cd. 1 si comanda — cd. 2), iar unitatea lucreaza cu întreaga sa capacitate si nu necesita cheltuieli de desfacere.

Cheltuielile efectuate într-o luna de activitate se prezinta astfel:

1. cheltuielilor cu consumul de materii prime si materiale consumabile în suma de 1.100.000 mii lei pe baza „Situatiei de repartizare a consumurilor de materiale", astfel:
   - materii prime:600.000 mii lei;
     - SI: 400.000 mii lei; la cd.1: 250.000 mii lei si la cd.2: 150.000 mii lei;
     - SII: 200.000 mii lei; la cd.1: 150.000 mii lei si la cd.2: 50.000 mii lei;
   - materiale consumabile : 500.000 mii lei;
     - sectiile principale de productie: 200.000 mii lei; SI : 120.000 mii lei; SII: 80.000 mii lei;
     - sectiile auxiliare: 160.000 mii lei; centrala electrica: 100.000 mii lei; centrala de apa: 60.000 mii lei;
     - sectorul administrativ si de conducere: 140.000 mii lei,

2. Cheltuielile cu salariile, în suma de 1.000.000 mii lei, repartizate astfel:
   - salariile muncitorilor de baza din sectiile principale de productie: 400.000 mii lei;
     - SI: 240.000 mii lei; cd.1: 180.000 mii lei si cd.2: 60.000 mii lei;
     - SII: 160.000 mii lei; cd.1: 60.000 mii lei si cd.2: 100.000 mii lei;
   - salariile personalului din sectiile auxiliare: 200.000 mii lei;
     - la centrala electrica: 120.000 mii lei;
     - la centrala de apa: 80.000 mii lei;
   - salariile muncitorilor auxiliari si ale personalului TESA din sectiile principale de productie: 300.000 mii lei;
     - la SI: 160.000 mii lei;
     - la SII: 140.000 mii lei;
   - salariile personalului din sectorul administrativ si de conducere: 100.000 mii lei.

   Cheltuielile cu asigurarile si protectia sociala care reprezinta 32% din salarii:

3. Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe 300.000 mii lei, astfel:
   - sectiile auxiliare: 100.000 mii lei;
     - la centrala electrica: 60.000 mii lei
     - la centrala de apa: 40.000 mii lei

- sectiile principale de productie: 160.000 mii lei
    - la SI: 100.000 mii lei
    - la SII: 60.000 mii lei
- la sectorul administrativ si de conducere 40.000 mii lei

4. Productia centralei electrice este de 25.000 kw, din care destinata centralei de apa 5.000 Kwh, iar restul este destinat sectiilor de baza (SI - 8.000 Kwh, SII - 10.000 Kwh) si sectorului administrativ 2.000 kwh. Productia centralei de apa este de 1.100 mc, din care pentru centrala electrica 300 mc pe, iar restul pentru sectiile de baza (SI - 380 mc, SII - 380 mc) si pentru sectorul administrativ 40 mc. Decontarea reciproca a cheltuielilor privind productia de fabricatie interdependenta se face utilizând procedeul evaluarii si decontarii prestatiilor reciproce la preturi prestabilite: 11.000 lei/kwh pentru energia electrica si 300.000 lei/mc pentru apa.

Productia finita obtinuta pe parcursul lunii, din comanda 1: 12 buc, la costul unitar standard de 120.000 mii lei/buc, iar din comanda 2: 10 buc, la costul unitar standard de 90.000 mii lei/buc.

Repartizarea cheltuielilor indirecte de productie se face folosind drept baza de repartizare salariile directe si contributiile la asigurarile si protectia sociala aferente salariilor directe. Repartizarea cheltuielilor generale de administratie se face folosind drept baza de repartizare costul de productie.

Productia în curs de executie la sfârsitul lunii se prezinta astfel: cd 1: SI: 124.983 mii lei si SII: 15.036 mii lei cd. 2: SI: 51.697 mii lei si SII: 28.282 mii lei.

Rezolvare

1. înregistrarea cheltuielilor cu consumul de materii prime si materiale consumabile în suma de 1.100.000 lei pe baza *„Situatiei de repartizare a consumurilor de materiale"*

%	=	901	1.100.000
921/I/cd.1			250.000
921/I/cd.2			150.000
921/II/cd.1			150.000
921/II/cd.2			50.000
922/CE			100.000
922/CA			60.000
923/I			120.000
923/II			80.000
924			140.000

2. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile pe baza *„Situatiei de repartizare a salariilor si contributiilor la asigurarile si protectia sociala"*

%	=	901	1.000.000
921/I/cd.1			180.000
921/I/cd.2			60.000
921/II/cd.1			60.000
921/II/cd.2			100.000
922/CE			120.000
922/CA			80.000
923/I			160.000
923/II			140.000
924			100.000

3. Înregistrarea cheltuielilor contributiile unitatii la asigurari si protectie sociala care reprezinta 32% din cheltuielile cu salariile (CAS – 22%, CASS 7%, CFS 3%) pe baza *„Situatiei de repartizare a salariilor si contributiilor la asigurarile si protectia sociala"*

%	=	901	320.000
921/I/cd.1			57.600
921/I/cd.2			19.200
921/II/cd.1			19.200
921/II/cd.2			32.000
922/CE			38.400
922/CA			25.600
923/I			51.200
923/II			44.800
924			32.000

4. Înregistrarea cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, pe baza „*Situatiei de calcul si repartizare a amortizarii mijloacelor fixe*”

%	=	901	300.000
922/CE			60.000
922/CA			40.000
923/I			100.000
923/II			60.000
924			40.000

5. Pe baza „Situatiei de repartizare a cheltuielilor activitatilor auxiliare" se înregistreaza decontarea consumurilor reciproce între sectiile auxiliare

	Cheltuieli initiale Mii lei	productia	Cost unitar antecalculat	Sectii interdependente beneficiare		Alte sectii beneficiare		
				CE	CA	SI	SII	administratie
CE	318.400	25.000 kwh	11.000 lei/kwh	-	5.000	8.000	10.000	2.000
CA	205.600	1.100 mc	300.000 lei/mc	300	-	380	380	40

- Se determina costurile unitare pentru productia omogena de fabricatie interdependenta:

$$cu = \frac{Chi + Chp - Chc}{Qi - Qc}$$

Chi = cheltuieli initiale
Chp = cheltuieli aferente prestatiilor primite
Chc = cheltuieli aferente prestatiilor cedate
Qi = productia initiala
C = productia cedata celorlalte sectii auxiliare;

$$cu_{CE} = \frac{318.400 + 300 \times 300 - 5.000 \times 11}{25.000 - 5.000} = 17{,}670 \text{ mii lei / kwh}$$

$$cu_{CA} = \frac{205.600 + 5.000 \times 11 - 300 \times 300}{1.100 - 300} = 213{,}250 \text{ mii lei/mc}$$

922.CA	=	922.CE	55.000
922.CE	=	922.CA	90.000

6. Pe baza „Situatiei de repartizare a cheltuielilor activitatilor auxiliare” se înregistreaza decontarea cheltuielilor sectiilor auxiliare catre sectiile de baza si sectorul administrativ:

%	=	922.CE	333.400
923/I			141.360
923/II			176.700
924			35.340
%		922.CA	170.600
923/I			81.035
923/II			81.035
924			8.530

7. Pe baza „Situatiei de repartizare a cheltuielilor indirecte de productie”, se înregistreaza repartizarea cheltuielilor indirecte de productie, folosind drept baza de repartizare salariile directe si contributiile la asigurarile si protectia sociala aferente salariilor directe.

- se calculeaza coeficientul de repartizare a cheltuielilor indirecte de productie pentru fiecare sectie în parte.

Totalul cheltuielilor indirecte de productie aferent fiecarei sectii se preia din contul 923 „Cheltuieli indirecte de productie”, cu analiticele sale. RD 923/SI = 653.595 si RD923/SII = 582.535.

SI: $Ks_{CIP/SI} = \frac{653.595}{237.600 + 79.200} = 2{,}063$ SII: $Ks_{CIP/SII} = \frac{582.535}{79.200 + 132.000} = 2{,}758$

- se calculeaza cotele de cheltuieli indirecte de productie cuvenite fiecareia din cele doua comenzi, astfel:

sectia I

	baza de repartizare		**Ks**		**Cheltuieli indirecte de productie repartizate**
cd.1	237.600	x	2,063	=	490.196
cd.2	79.200	x	2,063	=	163.399
	316.800				653.595

sectia II

	baza de repartizare		**Ks**		**Cheltuieli indirecte de productie repartizate**
cd.1	79.200	x	2,758	=	218.451
cd.2	132.000	x	2,758	=	364.084
					582.535

- Includerea în costul comenzilor a cotelor de cheltuieli indirecte de productie:

%	=	923/I	653.595
921/I/cd.1			490.196
921/I/cd.2			163.399
%		923/II	582.535
921/II/cd.1			218.451
921/II/cd.2			364.084

8. Pe baza „Situatiei de repartizare a cheltuielilor generale de administratie” se înregistreaza repartizarea acestora, folosind drept baza de repartizare costul de productie.

- Se calculeaza costul de productie:

Elemente de cheltuieli	**SI**		**SII**	
	cd.1	**cd.2**	**cd.1**	**cd.2**
Materii prime si materiale directe	250.000	150.000	150.000	50.000
Salarii directe	180.000	60.000	60.000	100.000

Cote aferente salariilor directe	57.600	19.200	19.200	32.000
CIPrepartizate proportional	490.196	163.399	218.451	364.081
Cost de productie	**977.796**	**392.599**	**447.651**	**546.081**

- se determina coeficientul de suplimentare pentru repartizarea CGA
-

$$Ks_{CGA} = \frac{355.870}{977.796 + 392.599 + 447.651 + 546.081} = \frac{355.870}{2.364.127} = 0,1505$$

- se determina cota de cheltuieli generale de administratie cuvenita pentru fiecare din cele doua comenzi

	baza de repartizare		**Ks**		**Cheltuieli indirecte de productie repartizate**
SI					
cd.1	977.796	X	0,1505	=	147.187
cd.2	392.599	X	0,1505	=	59.098
SII					
cd.1	447.651	X	0,1505		67.385
cd.2	546.081	X	0,1505		82.201

- Includerea în costul comenzilor a cotelor de cheltuieli generale de administratie

%	=	924	<u>355.870</u>
921/I/cd.1			147.187
921/I/cd.2			59.098
921/II/cd.1			67.385
921/II/cd.2			82.201

9. Pe baza „Situatiei de inventariere aproductiei în curs de executie"se înregistreaza costul acesteia, cunoscând ca pe comenzi se prezinta astfel:

933.cd.1	=	%	<u>140.019</u>
		921/I/cd.1	124.983
		921/II/cd.1	15.036
933.cd.2		%	<u>79.979</u>
		921/I/cd.2	51.697
		921/II/cd.2	28.282

10. Pe baza „Centralizatorului notelor de predare produse", se înregistreaza productia finita obtinuta pe parcursul lunii, stiind ca din comanda 1 s-au obtinut 12 buc, la costul unitar standard de 120.000 lei/buc, adica în total 1.440.000 lei, iar din comanda 2 s-au obtinut 10 buc, la costul unitar standard de 90.000 lei/buc, adica în total 900.000 lei

%	=	902	<u>2.340.000</u>
931/cd.1			1.440.000
931.cd.2			900.000

11. Se calculeaza costul efectiv al productiei finite obtinute si se înregistreaza decontarea cheltuielilor aferente acesteia.

Simbolul contului analitic	Totalul cheltuielilor (costul complet)	Costul efectiv al productiei în curs de executie la sfârsitul lunii	Costul efectiv (complet) al comenzi	Cantitatea (nr. buc.)	Costul efectiv unitar

921/I/cd.1	1.124.983	124.983	1.000.000		
921/II/cd.1	515.036	15.036	500.000		
Comanda 1	**1.640.019**	**140.019**	**1.500.000**	**12**	**125.000 lei/buc**
921/I/cd.2	451.697	51.697	400.000		
921/II/cd.2	628.282	28.282	600.000		
Comanda 2	**1.079.979**	**79.979**	**1.000.000**	**10**	**100.000 lei/buc**

- Decontarea cheltuielilor aferente productiei obtinute

902	=	%	2.500.000
		921/I/cd.1	1.000.000
		921/I/cd.2	400.000
		921/II/cd.1	500.000
		921/II/cd.2	600.000

12. Calculul si înregistrarea diferentelor de pret

%	=	902	160.000
903.cd.1			60.000
903.cd.2			100.000

13. Închiderea conturilor
- Decontarea costului efectiv al productiei obtinute

901	=	%	2.500.000
		931/cd.1	1.500.000
		931.cd.2	1.000.000

- Decontarea costului efectiv al productiei în curs de executie

901	=	%	219.998
		933.cd.1	140.019
		933.cd.2	79.979

- Decontarea diferentelor de pret prin repartizarea lor asupra costului productiei obtinute:

931/cd.1	=	903.cd.1	60.000
931.cd.2		903.cd.2	100.000

4.3. METODE DE CALCULATIE A COSTURILOR PARTIALE

Caracteristica acestor metode este aceea ca limiteaza continutul costului de productie numai la cheltuielile care depind direct de volumul productiei si desfacerii, motiv pentru care mai sunt denumite în literatura de specialitate si *metode limitative.*

4.3.1. METODA DIRECT –COSTING (METODA COSTURILOR VARIABILE)

Conceptia de baza a acestei metode consta în fundamentarea calcularii costului de productie numai pe baza cheltuielilor variabile.

Cheltuielile variabile se identifica si se colecteaza direct pe purtatorii de cheltuieli, deoarece se considera ca numai ele depind de fabricarea si desfacerea acestora, întrucât cresc sau

descresc în raport cu marirea sau micsorarea volumului productiei si desfacerii. Deci, cheltuielile variabile apar numai în cazul desfasurarii unei activitati de productie si desfacere.

Cheltuielile fixe sunt considerate cheltuieli de structura sau cheltuieli ale perioadei care se efectueaza, indiferent de volumul productiei, si privesc în ansamblu capacitatea întreprinderii de a produce si a vinde, fiind în functie de timp. Din acest motiv, ele se programeaza si se urmaresc global sau în raport cu un numar redus de locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate si nu se includ în costul fiecarui produs, ci se deduc direct din rezultatele financiare brute. În aceste conditii, nici stocurile de productie în curs de executie si produse finite existente la sfârsitul perioadei de gestiune nu sunt afectate de cheltuielile fixe, ci ele sunt evaluate numai la nivelul cheltuielilor variabile.

Costul variabil unitar (cvu) se calculeaza, prin raportarea cheltuielilor variabile totale (CV) la cantitatea de productie finita obtinuta (Qf), dupa urmatorul model sintetic:

$$cvu = \frac{CV}{Q}$$

Prin metoda direct-costing nu se urmareste în primul rând determinarea costului unitar pe fiecare produs în parte, ci calcularea si analiza rentabilitatii totale, la nivelul întregii întreprinderi. Pe fiecare produs în parte se calculeaza numai **contributia bruta la profit** sau profitul brut sau, asa cum se mai numeste în literatura de specialitate, marja sau contributia de acoperire etc.[11]

Contributia bruta unitara la profit (cbu) se calculeaza ca diferenta între pretul de vânzare unitar (pu) si costul unitar (cvu) calculat în functie de cheltuielile variabile, astfel:

$$\boxed{cbu = pu - cvu}$$

Pentru determinarea rezultatului financiar total (R) la nivelul întregii întreprinderi, adica a profitului sau a pierderii, se înmulteste cantitatea vânduta din fiecare produs în perioada respectiva (qv) cu contributia bruta unitara la profit a produselor în cauza (cbu) si se obtine contributia bruta totala la profit (Cb), din care se scade apoi totalul cheltuielilor fixe din perioada respectiva (Chf). Modelul de calcul este urmatorul:

$$R = \sum_{i=1}^{n} qv_i \times cbu_i - CF$$

R = rezultat (profit / pierdere)
CF = cheltuieli fixe totale
i = produs, lucrare sau serviciu
n = numarul de produse, lucrari sau servicii

Într-o forma mai concentrata, acest model de determinare a profitului sau pierderii, prin deducerea din volumul total al desfacerilor la pret de vânzare (CA) adica cifra de afaceri, a cheltuielilor variabile totale aferente produselor vândute si a cheltuielilor fixe din perioada respectiva, poate fi redat astfel:

$$CT = CV + CF$$

$$\left.\begin{array}{l} R = CA - CT = CA - CV - CF \\ CA - CV = CB \end{array}\right\} \Rightarrow R = CB - CF$$

CT = cheltuieli totale
CV = cheltuieli variabile totale
CF = cheltuieli fixe totale
CA = cifra de afaceri
CB = contributie bruta totala
R = rezultat (profit / pierdere)

Metoda direct – costing ofera posibilitatea efectuarii analizei corelatiilor între cheltuielile fixe si variabile, productie (desfaceri) si profit. Aceasta analiza se numeste si analiza cost-volum-profit si are rolul de a furniza informatii necesare conducerii întreprinderii în adoptarea deciziilor. Corelatiile dintre cele trei elemente se exprima cu ajutorul unor indicatori cum sunt:

1. punctul de echilibru sau pragul de rentabilitate;
2. factorul de acoperire;

[11] Oprea Calin, Gheorghe Cristea, Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor, Editura Genicod, Bucuresti, 2002, pag. 381;

3. coeficientul de siguranta dinamic;
4. intervalul de siguranta

1. prag de rentabilitate sau punct de echilibru

Punctul de echilibru reprezinta acel punct în care vânzarile sunt egale cu costurile variabile aferente plus costurile fixe totale, adica rezultatul financiar este nul. Punctul indica marimea vânzarii, de la care orice vânzare suplimentara este aducatoare de beneficii si orice reducere a vânzarilor, în cadrul aceleasi structuri genereaza pierdere.

Punctul de echilibru poate fi exprimat în unitati fizice sau monetare. Pragul de rentabilitate în unitati fizice difera în functie de caracteristicile productiei (omogena sau neomogena).

Pragul de rentabilitate în unitati fizice, când productia este omogena:

$$q_e = \frac{CF}{pu - cvu} = \frac{CF}{cbu}$$

CF = costuri fixe totale
cbu = contributia bruta unitara/ marja bruta unitara
pu = pret unitar de vânzare
cvu = costul variabil unitar

Pragul de rentabilitate în unitati fizice, când productia este eterogena, dar se exprima în aceeasi unitate de masura:

$$q_e = \frac{CF}{\overline{cbu}} \quad \text{iar} \quad \overline{cbu} = \frac{CB}{\sum_{i=1}^{n} q_i}$$

$\overline{cbu}$ = contributia medie bruta unitara/ marja bruta medie unitara
Cb = contributia totala / marja bruta totala
q_i = cantitatea de produse (obtinuta/programata) din fiecare produs i, (i = 1,n)

Pragul de rentabilitate în unitati valorice exprima cifra de afaceri la nivelul punctului de echilibru sau cifra de afaceri critica si se determina înmultind productia la punctul de echilibru cu pretul de vânzare (pv).

$$CA^* = q_e \times pv$$

CA^* = cifra de afaceri critica;
q_e = pragul de rentabilitate/ punctul de echilibru

2. Factorul de acoperire (Fa) exprima procentul contributiei fiecarui produs la acoperirea cheltuielilor fixe si la obtinerea beneficiului. Acest indicator va orienta productia întreprinderii catre produsele care au factorul de acoperire cel mai ridicat.

$$Fa = \frac{CB}{CA} \times 100 \quad \text{sau} \quad Fa = \frac{cbu}{pu} \times 100 \quad \text{sau} \quad Fa = \frac{CF}{CA^*} \times 100$$

3. Coeficientul de siguranta dinamic (Ks) este un indicator ce exprima în marime relativa, scaderea ce o pot înregistra vânzarile pentru ca întreprinderea sa nu intre în zona pierderilor sau sa ajunga la punctul de echilibru. Orice micsorare a vânzarilor sub limita coeficientului de siguranta dinamic face ca întreprinderea sa înregistreze pierderi. Acest indicator se calculeaza conform relatiilor:

$$Ks = \frac{CA - CA^*}{CA} \times 100 \quad \text{sau} \quad Ks = \frac{R}{CB} \times x100$$

CA = cifra de afaceri
CA^* = cifra de afaceri critica
R = rezultat (profit/pierdere)
CB = contributia bruta totala

Coeficientul de siguranta dinamic mai poate fi calculat si ca diferenta între gradul de activitate maxim (100%) si gradul de activitate la punctul de echilibru (Ge%)

Gradul de activitate la punctul de echilibru se determina raportând productia la punctul de echilibru la productia totala

$$Ge = \frac{q_e}{q} \times 100 \text{ iar } Ks = 100\% - Ge$$

4. Intervalul de siguranta (Is) exprima, în marime absoluta, scaderea ce o poate înregistra cifra de afaceri astfel încât întreprinderea sa nu intre în zona pierderilor.

$Is = CA - CA^*$

✍ **Exemplu**

O întreprindere produce si vinde în cursul unei perioade de gestiune cantitatea q=20.000 buc. la pretul de vânzare unitar pu = 5.000 lei/buc. Cheltuielile totale (CT) ale perioadei sunt de 75.000.000 lei, din care cheltuieli fixe (CF) 15.000.000 lei.

Cifra de afaceri a perioadei este:

CA = q x pu = 20.000 buc. x 5.000 lei/buc. = 100.000.000 lei

Rezultatul perioadei este:

R = CA – CT = 100.000.000 – 75.000.000 = 25.000.000 lei

Cheltuielile variabile totale (CV) se determina pornind de la ecuatia:

CT = CV + CF $\Rightarrow$

CV = CT – CF = 75.000.000 – 15.000.000 = 60.000.000 lei

1. Punctul de echilibru este de 7.500 bucati si se determina astfel:

Cheltuielile variabile unitare sunt: $cvu = \frac{60.000.000}{20.000} = 3.000 \text{ lei/buc.}$

Contributia bruta unitara la profit este: cbu = 5.000 – 3.000 = 2.000 lei/buc.

Productia la punctul de echilibru sau pragul de rentabilitate este:

$$q_e = \frac{CF}{pu - cvu} = \frac{15.000.000}{5.000 - 3.000} = 7.500 \text{ buc.}$$

Cifra de afaceri critica este $CA^* = q_e$ x pu = 7.500 x 5.000 = 37.500.000 lei

Aceasta înseamna ca întreprinderea trebuie sa produca si sa vânda în perioada respectiva 7.500 buc. (37.500.000), adica 37,5% din productia marfa pentru a-si acoperi integral cheltuielile variabile si fixe. Orice unitate de produs fabricata si vânduta suplimentar peste aceasta cantitate va influenta rezultatul total cu diferenta dintre pretul de vânzare si costul variabil unitar, adica contributia bruta unitara la profit, în sensul ca va aduce un profit de 2.000 lei.

2. Factorul de acoperire (Fa) este 40% si se determina astfel:

CB = cbu x pu = 2.000 x 20.000 = 40.000.000 lei sau

CB = CA – CV = 100.000.000 – 60.000.000 = 40.000.000

CA = q x pu = 20.000.000 x 5.000 = 100.000.000

$$Fa = \frac{CB}{CA} \times 100 = \frac{40.000.000}{100.000.000} \times 100 = 40\% \text{ sau } Fa = \frac{cbu}{pu} \times 100 = \frac{2.000}{5.000} \times 100 = 40\%$$

sau

$$Fa = \frac{CF}{CA^*} \times 100 = \frac{15.000.000}{37.500.000} \times 100 = 40\%$$

3. Coeficientul de siguranta dinamic (Ks) este 62,5% si se determina astfel:

$$Ks = \frac{CA - CA^*}{CA} \times 100 = \frac{100.000.000 - 37.500.000}{100.000.000} \times 100 = 62,5\%$$

$$Ks = \frac{R}{CB} \times x100 = \frac{25.000.000}{40.000.000} \times 100 = 62,5\%$$

Aceasta înseamna ca vânzarile pot sa scada cu 62,5% pentru ca întreprindeea sa nu intre în zona de pierderi

4. Intervalul de siguranta este 62.500.000 lei si se determina astfel:

$Is = CA – CA^{*} = 100.000.000 – 37.500.000 = 62.500.000$

Deci vânzarile pot sa scada cu 62.500.000 lei pentru ca întreprinderea sa nu intre în zona de pierderi.

✍ **Exemplu**

O întreprindere produce si vinde 5 produse A, B, C, D, E în urmatoarele cantitati: Q_A = 20 buc, Q_B = 25 buc., Q_C = 30 buc., Q_D = 100 buc. si Q_E = 80 buc.

Preturile de vânzare unitare ale celor cinci produse sunt de: pu_A = 2.500 lei/buc., pu_B = 3.000 lei/buc., pu_C = 3.500 lei/buc., pu_D = 2.000 lei/buc., pu_E = 1.500 lei/buc.

Cheltuielile fixe ale perioadei sunt de 43.000 lei, iar cheltuielile variabile totale pe produse sunt CV_A = 33.000 lei, CV_B = 43.000 lei, CV_C = 55.800 lei, CV_D = 176.500 lei, CV_E = 115.700 lei.

Se cere sa se determine contributia bruta la profit si indicatorii specifici metodei direct costing.

1. Se determina cifra de afaceri totala: $CA = CA_A + CA_B + CA_C + CA_D + CA_E$

$Ca_i = Q_i \times pu_i$, iar cifra de afaceri: $CA = \sum CA_i$

CA_A =	2.500 lei/buc	x	20 buc.	=	50.000
CA_B =	3.000 lei/buc	x	25 buc.	=	75.000
CA_C =	3.500 lei/buc	x	30 buc.	=	105.000
CA_D =	2.000 lei/buc	x	100 buc.	=	200.000
CA_E =	1.500 lei/buc	x	80 buc.	=	120.000
	Cifra de afaceri totala: CA			**=**	**550.000**

1. Se determina cheltuielile variabile unitare:
2.

$$cvu_A = \frac{33.000}{20} = 1.650 \text{ lei/buc.} \quad cvu_B = \frac{43.000}{25} = 1.720 \text{ lei/buc.} \quad cvu_C = \frac{55.800}{30} = 1.860 \text{ lei/buc.}$$

$$cvu_D = \frac{176.500}{100} = 1.765 \text{ lei/buc.} \quad cvu_E = \frac{115.700}{80} = 1.446,25 \text{ lei/buc.}$$

3. Se determina contributia bruta la profit: CB = CA – CV si contributia bruta unitara cbu = CB/Q:

   CB_A = 50.000 – 33.000 = 17.000 lei ⇒ cbu_A = 17.000/20 = 850 lei/buc.
   CB_B = 75.000 – 43.000 = 32.000 lei ⇒ cbu_B = 32.000/25 = 1.280 lei/buc.
   CB_C = 105.000 – 55.800 = 49.200 lei ⇒ cbu_C = 49.200/30 = 1640 lei/buc.
   CB_D = 200.000 – 176.500 = 23.500 lei ⇒ cbu_D = 23.500/100 = 235 lei/buc.
   CB_E = 120.000 – 115.700 = 4.300 lei ⇒ cbu_E = 4.300/80 = 53,75 lei/buc.
   CB pe unitate: 126.000 lei

4. Contributia bruta unitara se mai poate determina si ca diferenta între pretul de vânzare unitar si cheltuielile variabile unitare cbu = pu - cvu

   cbu_A = 2.500 – 1650 = 850 lei/buc.
   cbu_B = 3.000 – 1720 = 1.280 lei/buc.
   cbu_C = 3.500 – 1860 = 1640 lei/buc.
   cbu_D = 2.000 – 1765 = 235 lei/buc.
   cbu_E = 1.500 - 1446,25 = 53,75 lei/buc.

5. Se determina indicatorii specifici metodei direct-costing:

- **Punctul de echilibru**: $q_e = \frac{CF}{\overline{\overline{cbu}}} = \frac{43.000}{494,12} = 87\ buc.$

$$\overline{cbu} = \frac{CB}{\sum_{i=1}^{n} q_i} = \frac{126.000}{20+25+30+100+80} = 494,12 lei\ /\ buc.$$

Unitatea trebuie sa produca 87 buc. pentru a avea profit 0. Orice unitate de produs fabricata si vânduta suplimentar peste aceasta cantitate va influenta rezultatul total cu diferenta dintre pretul de vânzare si costul variabil unitar, adica contributia bruta unitara la profit.

Deoarece întreprinderea fabrica si vinde mai multe produse, deci are o productie eterogena este necesar sa se determine punctul de echilibru pentru fiecare produs în parte. Acesta se determina luând ca baza cheltuielile fixe la 1 leu contributie bruta totala la profit, care se calculeaza astfel:

$$CF\ /\ 1 leu\ CB = \frac{CF}{CB}$$

Acest mod are în vedere rationamentul potrivit caruia, în punctul de echilibru, toate cheltuielile trebuie sa fie acoperite integral din veniturile încasate, astfel încât întreprinderea sa nu obtina profit, nici pierdere[12].

În exemplul nostru cheltuielile fixe la 1 leu contributie bruta totala la profit se determina astfel:

$$CF\ /\ 1 leu\ CB = \frac{CF}{CB} = \frac{43.000}{126.000} \times 100 = 0,3413$$

Acestea reprezinta de fapt cheltuielile fixe unitare la nivelul punctului de echilibru.

În continuare, în functie de structura contributiei brute totale la profit, se calculeaza si structura punctului de echilibru, procedându-se astfel:

- se stabileste nivelul cheltuielilor fixe pentru fiecare produs în parte, pe baza relatiei: $CF_i = CB_i$ x CF/1 leu CB

CF_A = 17.000 x 0,3413 = 5.801,58
CF_B = 32.000 x 0,3413 = 10.920,63
CF_C = 49.200 x 0,3413 = 16.790,48
CF_D = 23.500 x 0,3413 = 8.019,84
CF_E = 4.300 x 0,3413 = 1.467,46
43.000

La acelasi rezultat se poate ajunge daca se pondereaza cheltuielile fixe totale cu structura contributiei brute la profit pe fiecare produs în parte.

În functie de structura respectiva a cheltuielilor fixe se calculeaza structura punctului de echilibru, adica volumul fizic al productiei din fiecare produs la nivelul punctului de echilibru: $q_{ei} = \frac{Cf_i}{cbu}$

$$q_{eA} = \frac{5.801,59}{850} = 6,83\ buc \approx 7\ buc;$$

$$q_{eB} = \frac{10.920,63}{1280} = 8,53\ buc \approx 9\ buc;$$

$$q_{eC} = \frac{16.790,48}{1640} = 10,24\ buc \approx 10\ buc.$$

$$q_{eD} = \frac{8.019,84}{235} = 34,13\ buc \approx 34\ buc.$$

$$q_{eE} = \frac{1467,46}{53,75} = 27,3\ buc \approx 27\ buc.$$

---

[12] Oprea Calin, Gheorghe Cristea, *Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor*, Editura Genicod, Bucuresti, 2002;

$q_e = q_{eA} + q_{eB} + q_{eC} + q_{eD} + q_{eE}$ = 7 + 9 + 10 + 34 + 27 = 87 buc

La acelasi rezultat se ajunge si daca înmultim punctul de echilibru la nivelul întreprinderii cu ponderea fiecarui produs în total productie. În acest caz se va determina ponderea fiecarui produs în total produse.

$$g_A = \frac{20}{255} = 0{,}078;\ g_B = \frac{25}{255} = 0{,}098;\ g_C = \frac{30}{255} = 0{,}117;\ g_D = \frac{100}{255} = 0{,}39;\ g_E = \frac{80}{255} = 0{,}313;$$

Apoi se va determina punctul de echilibru pe fiecare produs în parte înmultind ponderile mai sus calculate cu productia la punctul de echilibru la nivelul global al întreprinderii: $q_{ei} = q_e \times g_i$

- **Factorul de acoperire:**

$$Fa_A = \frac{cbu_A}{pu_A} \times 100 = \frac{850}{2.500} \times 100 = 34\% \qquad Fa_B = \frac{cbu_B}{pu_B} \times 100 = \frac{1280}{3.000} \times 100 = 42{,}67\%$$

$$Fa_C = \frac{cbu_C}{pu_C} \times 100 = \frac{1.640}{3.500} \times 100 = 46{,}86\% \qquad Fa_D = \frac{cbu_D}{pu_D} \times 100 = \frac{235}{2.000} \times 100 = 11{,}75\%$$

$$Fa_E = \frac{cbu_E}{pu_E} \times 100 = \frac{53{,}75}{1.500} \times 100 = 3{,}58\%$$

Unitatea trebuie sa-si orienteze productia spre produsul C, deoarece acesta acopera cel mai bine cheltuielile si obtine cel mai mare profit, având factorul de acoperire cel mai mare. Deci conducerea întreprinderii trebuie sa adopte decizia de sporire a productiei si desfacerii la produsul C. Produsul cel mai putin rentabil este produsul E, deoarece are cel mai mic factor de acoperire, ceea ce înseamna ca aduce cel mai mic profit.

- **Coeficientul de siguranta**: $Ks = \frac{R}{CB} \times x100 = \frac{83.000}{126.000} = 65{,}87\%$

Volumul desfacerilor (cifra de afaceri) poate scadea cu 65,87%, astfel încât unitatea sa atinga pragul de rentabilitate (punctul de echilibru). Daca volumul desfacerilor scade peste acest procent atunci unitatea va intra în zona pierderilor, adica nu va mai înregistra profit.

- **Intervalul de siguranta**: $Is = CA - CA^*$

Cifra de afaceri critica pe produs se determina înmultind productia la punctul de echilibru din fiecare produs în parte cu pretul unitar al produsului respectiv. Cifra de afaceri critica totala se determina prin însumarea cifrelor de afaceri critice pe fiecare produs.

$$CA^* = \sum q_{ei}\, x pu_i$$

CA^*_A =	7	x	2.500 =	17.500
CA^*_B =	9	x	3.000 =	27.000
CA^*_C =	10	x	3.500 =	35.000
CA^*_D =	34	x	2.000 =	68.000
CA^*_E =	27	x	1.500 =	40.500
			CA^* =	**188.000**

$Is = CA - CA^*$ = 550.000 – 188.000 = 362.000 lei

Cu 362.000 lei poate scadea cifra de afaceri pentru a ajunge la nivelul punctului de echilibru.

Metoda direct costing se poate aplica si într-o varianta evoluata. Varianta evoluata presupune calculul contributiei brute la profit în trepte, în functie de nivelurile organizatorice si

introducerea standardelor si a bugetelor de cheltuieli. Treptele de decontare a cheltuielilor fixe se constituie tinând cont de procesele care le-au ocazionat (productie, desfacere, administrare). Pentru decontarea cheltuielilor fixe se pot constitui 5 trepte: la nivel de produs, la nivel de loc de cheltuiala, la nivel de sectie, la nivel de sector de activitate si la nivel de unitate. Standardele se aplica cheltuielilor variabile, iar bugetele de cheltuieli celor fixe.[13]

Organizarea contabilitatii cheltuielilor de productie în metoda direct - costing

Ca urmare a faptului ca în costul de productie sunt cuprinse numai cheltuielile variabile, apare necesitatea ca - în cadrul conturilor de calculatie, deschise pe locuri de ocazionare, - cheltuielile fixe si cheltuielile variabile indirecte sa fie evidentiate distinct.

Astfel, conturile 923 *„Cheltuieli indirecte de productie”*, 922 *„Cheltuielile activitatilor auxiliare”*, defalcate pe analitice corespunzatoare locurilor de ocazionare, se dezvolta în subanalitice pe cele doua categorii de cheltuieli (variabile si fixe), iar în cadrul lor pe elemente componente ale consumurilor.

Conturile 924 *„Cheltuieli generale de administratie”* si 925 *„Cheltuieli de desfacere”* se dezvolta si ele pe analitice corespunzatoare cheltuielilor fixe si celor variabile si, în cadrul lor, pe elemente componente ale consumurilor.

În ceea ce priveste contul 921 *„Cheltuielile activitatii de baza”*, nu este influentat de separarea cheltuielilor în fixe si variabile, acesta evidentiind, în etapa de colectare a cheltuielilor, doar cheltuieli directe care sunt în totalitate variabile si, ca urmare, va fi dezvoltat în analitice pe locuri de ocazionare si purtatori de costuri, iar în cadrul acestora pe articole de calculatie, conform structurii costului unitar prevazuta în Regulamentul de Aplicare a Legii Contabilitatii.

Pentru ilustrarea modului de organizare a contabilitatii cheltuielilor, consideram o întreprindere constructoare de masini cu doua sectii principale de productie (S1 „Prelucrari mecanice” si S2 „Montaj”) si doua sectii auxiliare (AIR - “Atelierul de Întretinere si reparatii si CT - „Centrala termica”) care fabrica doua produse simbolizate A si B, ambele fiind supuse operatilor tehnologice din cele doua sectii principale de productie.

In aceste conditii, conturile de calculatie, dezvoltate pe analitice, se prezinta astfel:

921 “Cheltuielile activitatii de baza”:

921/S1/A/articole de calculatie;
921/S1/B/articole de calculatie;
921/S2/A/articole de calculatie;
921/S2/B/articole de calculatie.

922 “Cheltuielile activitatilor auxiliare”:

922/AIR/cheltuieli variabile;
922/AIR/cheltuieli fixe;
922/CT/cheltuieli variabile;
922/CT/cheltuieli fixe.

923 „Cheltuieli indirecte de productie”:

923/S1/cheltuieli variabile;
923/S1/cheltuieli fixe;
923/S2/cheltuieli variabile;
923/S2/cheltuieli fixe.

924 “Cheltuieli generale de administratie”:

924/cheltuieli variabile;
924/cheltuieli fixe.

925 “Cheltuieli de desfacere”:

925/cheltuieli variabile;

---

[13] Sorinel Capusneanu, *Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor. Aplicatii*, Editura Economica, Bucuresti, 2002, pag. 197;

925/cheltuieli fixe.

Pentru calcularea costului variabil se vor repartiza pe purtatori de costuri doar valorile colectate în conturile corespunzatoare cheltuielilor variabile, cheltuielile fixe fiind decontate în totalitate asupra rezultatului întreprinderii si conturile în care acestea apar înregistrate se vor închide, creditându-le prin debitul contului 901 „*Decontari interne privind cheltuielile*”

4.3.2. METODA COSTURILOR DIRECTE

Esenta acestei metode consta în împartirea cheltuielilor de productie dupa modul de identificare a lor în momentul efectuarii, pe produs, lucrare sau serviciu, în directe si indirecte si luarea în considerare la calculul costului unitar numai a cheltuielilor directe, motiv pentru care se numeste *metoda costurilor directe.*

Potrivit metodei costurilor directe, cheltuielile indirecte nu se repartizeaza în în costul produselor, lucrarilor sau serviciilor ci se deduc pe total din rezultatul brut al întreprinderii. Ca si metoda costurilor variabile, metoda costurilor directe nu urmareste în primul rând determinarea costurilor pe fiecare produs în parte, ci calcularea si analiza rentabilitatii la nivelul întreprinderii. Pe fiecare produs în parte se calculeaza tot contributia bruta la profit, dar prin deducerea din volumul vânzarilor a cheltuielilor directe si nu a cheltuielilor variabile ca în cazul metodei costurilor variabile.

$$\left.\begin{array}{l} CT = Cd + Ci \\ R = CA - CT = CA - Cd - Ci \\ CA - Cd = CB \end{array}\right\} \Rightarrow R = CB - Ci$$

CT = cheltuieli totale
Cd = cheltuieli directe totale
Ci = cheltuieli indirecte totale
CA = cifra de afaceri
CB = contributie bruta totala la profit
R = rezultat (profit / pierdere)

Indicatorii care se calculeaza în cazul utilizarii metodei costurilor directe sunt tot aceia prezentati la metoda direct-costing si anume:

- costul unitar,
- contributia bruta unitara si totala la profit,
- punctul de echilibru,
- factorul de acoperire,
- coeficientul de siguranta dinamic,
- intervalul de siguranta etc.

Daca din punct de vedere al metodologiei de stabilire a indicatorilor respectivi nu exista particularitati fata de metoda direct-costing, din punct de vedere al continutului însa, se deosebesc prin aceea ca la calculul lor se ia în considerare separarea cheltuielilor de productie în directe si indirecte si nu în variabile si fixe.

Din cele prezentate rezulta ca aplicarea metodei costurilor directe are, fata de metoda direct-costing, avantajul ca evita dificultatile pe care le prezinta separarea cheltuielilor de productie si desfacere în fixe si variabile. Delimitarea cheltuielilor de productie si desfacere în directe si indirecte se poate efectua mai usor cu ocazia colectarii lor fara a necesita în acest scop calcule speciale si o anume organizare a contabilitatii de gestiune.

De asemenea, aplicarea metodei costurilor directe prezinta avantajul fata de metodele de tip absorbant prin aceea ca înlatura lucrarile complicate de repartizare a cheltuielilor indirecte (alegerea criteriilor de repartizare, calculul coeficientilor de repartizare sub diferitele lor forme, calculul cotelor de cheltuieli de repartizat etc).

Prin utilizarea acestei metode se urmareste deci calculul cu operativitate al costului unitar al productiei obtinute, bazat numai pe cheltuielile directe, în scopul adoptarii deciziilor pe linia conducerii procesului de productie.

4.4. METODE MODERNE SAU EVOLUATE

4.4.1. METODA THM

Aceasta metoda a aparut ca urmare a dezvoltarii automatizarii proceselor de productie, care a determinat înlocuirea tot mai mult a muncii omului. Considerând ca masina este o unitate economica fundamentala, se stabileste tariful orar de functionare a acesteia.

Prin tarif-ora-masina, se întelege *suma costurilor necesare pentru functionarea unei anumite masini sau a unui grup de masini dintr-un centru de productie, timp de o ora, facând abstractie de costul materiilor prime si materialelor directe*[14]. Tariful ora masina cuprinde deci: manopera, cheltuielile comune sau indirecte de fabricatie, precum si cheltuielile generale de administratie si cheltuielile de desfacere. Toate aceste cheltuieli sunt denumite generic *costuri de transformare*.

Prin urmare, tariful cuprinde totalitatea costurilor directe si indirecte ocazionate de fabricarea unui produs, executarea unei lucrari sau prestarea unui serviciu la o anumita masina sau grup de masini, mai putin costul materialelor.

Aplicarea acestei metode presupune parcurgerea urmatorilor pasi:

1. stabilirea centrelor de productie;
2. determinarea efectivelor centrelor de productie;
3. determinarea bugetului operational;
4. repartizarea costurilor pe centre de productie;
5. stabilirea T.H.M;
6. stabilirea costului unitar;

1. stabilirea centrelor de productie;

Aceasta etapa consta în divizarea unitatii în centre de productie si locuri de munca. Unui centru de productie îi pot fi afectate:

- una sau mai multe masini si utilaje care executa aceeasi operatie sau un mic grup de operatii tehnologice;
- o linie tehnologica de unde se obtine o piesa, un produs, un semifabricat;
- unul sau mai multe locuri de munca unde se executa aceeasi operatie sau un grup restrâns de operatii tehnologice productive.

Rezulta ca pot exista centre de productie cu masini si centre de productie manuale (fara masini). Gruparea masinilor, considerate entitati economice fundamentale nu trebuie înteleasa ca o restructurare tehnica a întreprinderii prin mutarea utilajelor ci ca o sectorizare si structurare a activitatii procesului de fabricatie, servind scopurilor calculatiei si gestiunii.

În scopul gruparii masinilor si utilajelor pe centre de productie se au în vedere mai multe criterii, de fapt caracteristicile tehnico-functionale si economice ale masinilor si utilajelor, cum ar fi: felul operatiei tehnologice, randamentul masinilor, caracteristici dimensionale (lungime, latime, înaltime), numarul persoanelor de deservire, puterea instalata a motoarelor care actioneaza masinile, tipul masinilor si durata existentei în unitate, valoarea de intrare a masinilor si utilajelor, felul produselor fabricate, numarul de ore lucrate anual la o masina (ore-productie).

2. determinarea efectivelor centrelor de productie;

În aceasta etapa se stabilesc:

- efectivul de muncitori pentru fiecare centru de productie;
- salariul orar al fiecarui muncitor din centru, precum si a indemnizatiilor ce revin acestora;
- salariul orar pe centru;

[14] Capusneanu Sorinel, *Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor. Aplicatii*, Editura Economica , Bucuresti, 2002;

- stabilirea efectivului de muncitori indirect productivi pentru întretinerea si functionarea utilajelor (manipulanti, receptioneri, controlori de calitate, liftieri, maistri, etc), precum si a fondului de salarii corespunzator;

3. **determinarea bugetului operational;**

În aceasta etapa se planifica cu ajutorul bugetului operational cheltuielile indirecte privind fabricatia, administratia si desfacerea necesare pentru desfasurarea activitatii întreprinderii timp de un an. Nu se trec în acest buget consumul de materii prime si materiale directe si nici manopera directa.

În vederea usurarii lucrarilor de calculatie, costurile care fac obiectul bugetului operational sunt grupate în variabile si fixe.

Spre deosebire de formularele specifice celorlalte etape implicate în antecalculul THM, care au o structura relativ obligatorie, bugetul operational poate avea forme diferite, depinzând practic de experienta dobândita de întreprindere în domeniul bugetarii costurilor. Continutul bugetului are însa o importanta deosebita pentru calculul unor THM-uri si în final a unor costuri cât se poate de reale.

În cuprinsul sau, bugetul operational sistematizeaza cheltuielile pe destinatii, în raport cu procesele principale care se desfasoara în întreprindere, pe trei capitole:

- cheltuieli indirecte de fabricatie;
- cheltuieli de administratie;
- cheltuieli de vânzare (desfacere).

În cadrul primului capitol, diferitele feluri de cheltuieli indirecte de fabricatie sunt grupate în functie de criteriile folosite pentru repartizarea lor pe centre de productie (cheltuieli cu spatiul productiv, cheltuieli pentru energie motrice, cheltuieli cu masinile si utilajele, cheltuieli pentru scule de uz general, salarii indirecte etc). Cheltuielile de administratie si cele de vânzare se trec în buget sub forma unor pozitii globale; caracterul lor complex implica însa alcatuirea un bugete ajutatoare separate.

La baza bugetului operational stau cheltuielile înregistrate în contabilitate în anul precedent. Acestor cheltuieli li se aduc modificarile impuse de activitatea anului urmator, fapt care implica bugetarea lor în functie de caracterul pe care-l au: cheltuieli variabile si cheltuieli fixe.

Pentru determinarea cheltuielilor ce se înscriu în bugete se foloseste în principiu metodologia întâlnita si în cazul metodei standard-cost, recurgându-se în acest scop la calcule matematice, la grafice etc; acolo unde nu exista alte posibilitati, sau volumul de munca ce ar trebui depus este prea mare, se utilizeaza si alte procedee statistico-experimentale, cerându-se în acest scop colaborarea organelor competente din întreprindere.

4. **repartizarea costurilor pe centre de productie;**

În aceasta etapa se stabileste cota parte ce revine fiecarui centru de productie din cheltuielile cuprinse în bugetul operational. Procedeul de calcul utilizat este procedeul suplimentarii, aplicat în varianta coeficientilor diferentiati pentru cheltuielile indirecte de productie si în varianta coeficientului unic sau global, în cazul cheltuielilor generale de administratie.

Criteriile utilizate pentru repartizarea diferitelor categorii create în cazul *cheltuielilor indirecte de fabricatie* sunt foarte diferite, si se aleg luând în considerare în primul rând legatura lor cauzala cu cheltuielile de repartizat.

De exemplu:

- cheltuielile cu spatiul productiv al sectiilor se repartizeaza proportional cu suprafata neta a centrelor de productie;
- cheltuielile cu energia electrica folosita în scopuri motrice se repartizeaza proportional cu puterea instalata a motoarelor care actioneaza masinile din centre, ponderata cu orele de functionare (kw*h);

- cheltuielile de energie electrica folosita pentru iluminat se repartizeaza tinând seama de numarul locurilor de lampa afectate centrelor, puterea instalata (în wati) si regimul de iluminat artificial (ore de functionare a lampilor);
- costul energiei termice cu caracter tehnologic se repartizeaza proportional cu suprafata utilajelor încalzite (aceasta, bineînteles daca lipsesc aparatele de masura);
- cheltuielile cu utilajul (amortizarea, întretinerea, reparatiile, asigurarea etc.) se repartizeaza în functie de valoarea acestuia;
- salariile indirecte se repartizeaza în functie de numarul orelor de productie programate;
- cheltuielile privind asigurarile sociale se repartizeaza în raport cu salariile determinate pe centre etc.
- Cheltuielile generale de administratie si cheltuielile de desfacere, numite în metodologia THM si cheltuieli în afara productiei, desi cu caracter complex, se repartizeaza pe centre în raport cu costurile de prelucrare propriu-zise ale centrelor (manopera plus cheltuieli indirecte de fabricatie).

În scopul repartizarii cheltuielilor cuprinse în bugetul operational pe centre de productie, se pot folosi si alte criterii decât cele mentionate anterior. Astfel, cheltuielile ocazionate de spatiul productiv al sectiilor pot fi repartizate si proportional cu suprafata bruta a centrelor, sau cu numarul standard de lucratori; costul energici electrice utilizate în scopuri motrice poate fi repartizat si proportional cu cantitatea productiei fabricate; salariile indirecte pot fi repartizate si în functie de salariile directe (manopera) pe centre, sau cu efectivul standard al muncitorilor direct productivi; cheltuielile de administratie pot fi repartizate si în raport cu costul de productie, iar cele de desfacere (vânzare), în raport cu costul de productie, la care se adauga cota de cheltuieli de administratie, sau cu cantitatea productiei vândute etc.

5. stabilirea T.H.M;

Pentru oricare centru de productie, tariful – ora – masina (THM) cuprinde manopera directa, cheltuielile indirecte de fabricatie si cheltuielile din afara productiei ce revin pe ora masina.

Calculul THM se face folosind formula:

$$THM = \frac{\left(W + Ch_{if} + Ch_{ap}\right)_c}{h_{pc}}$$

În care:
W = manopera aferenta productiei anuale programate;
Ch_{ip} = cheltuieli indirecte de fabricatie aferente centrului;
Ch_{ap} = cheltuieli anuale în afara productiei;
h_{pc} = ore anual pe centru;
c = centru de productie;

6. stabilirea costului unitar;

Este un cost programat, care are urmatoarele componente structurale:
- costurile de transformare ce revin produsului, lucrarii sau prestatiei;
- costul materiilor prime si materialelor pe produs;

$$cu = \frac{Cmp + Cp}{Qi}$$

$$Cp = \sum_{c=1}^{n} \left(THM \times t\right)_{Ci}$$

Cmp = cost materii prime si materiale directe;
Cp = cost prelucrare;
Qi = cantitatea de produs i
t = timp de prelucrare (ore/centru)
THM = tarif, ora, masina;
c = centru de productie;
i = produse

✍ **Exemplu:**

Presupunem ca o societate comerciala cu profil industrial, executa lunar o cantitate de 5.000 buc. din produsul A si dispune de 5 sectii de productie a caror situatie se prezinta astfel:

Centru de productie	Numar de utilaje existente în fiecare centru	Valoarea masinilor pe centre de productie (lei)	Suprafata de lucru (m^2)	Puterea instalata (kW)	Timp de lucru anual ore/norma	Numar muncitori
S1	6	1.680.000.000	28	56	12.528	6
S2	8	2.080.000.000	30	60	16.320	8
S3	4	1.200.000.000	26	78	8.200	4
S4	3	1.050.000.000	18	36	8.200	4
S5	6	1.740.000.000	28	140	16.704	8
TOTAL	**X**	**7.750.000.000**	**130**	**370**	**61.952**	**30**

Cheltuielile directe sunt compuse din cheltuieli cu materii prime de 120.000.000.000 lei si salarii directe, inclusiv cotele aferente salariilor de 9.500.000.000 lei. Din situatia efectivului de muncitori, rezulta urmatoarele valori ale cheltuielilor cu manopera directa: S1: 2.100 mil. lei, S2: 1.700 mil. lei, S3: 1.900 mil. lei, S4: 2.000 mil. lei, S5: 1.800 mil. lei.

Situatia costurilor indirecte se prezinta astfel:

Elemente de cheltuieli	Total cheltuieli	Din care	
		Fixe	**Variabile**
Reparatii utilaje	300.000.000	180.000.000	120.000.000
Amortizare	8.500.000.000	8.500.000.000	
Energie	166.500.000		166.500.000
Materiale	500.000.000		500.000.000
Uzura SDV	45.000.000		45.000.000
Reparatii cladiri	30.000.000	30.000.000	
Amortizare cladiri	73.000.000	73.000.000	
Salarii indirecte+accesorii	60.750.000	33.750.000	27.000.000
Alte cheltuieli comune	12.928.000	12.928.000	
Salarii personal de conducere	35.000.000	35.000.000	
Cote aferente salariilor de cond.	12.250.000	12.250.000	
Reparatii cladiri	40.000.000	40.000.000	
Amortizare mobilier de birou	387.500.000	387.500.000	
Alte costuri generale	35.000.000	35.000.000	

Costurile directe sunt de

Lista criteriilor adoptate pentru repartizarea cheltuielilor

	Criterii de repartizare	Costuri ce se repartizeaza
1	Valoarea utilajului	Reparatii utilaje Amortizare Materiale Amortizare mobilier de birou
2	Suprafata de productie	Reparatii cladiri Amortizare cladiri
3	Efectivul de muncitori	Salarii + cote
4	Puterea instalata	Energie electrica in scopuri motrice
5	Timp de functionare a masinii	uzura SDV Alte costuri generale

Bugetul operational:

Cheltuieli indirecte	Total	Fixe	variabile	Criterii de repartizare
Reparatii utilaje	300.000.000	180.000.000	120.000.000	Valoare utilaj
Amortizare	8.500.000.000	8.500.000.000		Valoare utilaj
Energie electrica in scopuri motrice	166.500.000		166.500.000	Puterea instalata
Materiale de întretinere	500.000.000		500.000.000	Valoare utilaj
uzura SDV	45.000.000		45.000.000	Ore functionare
Reparatii cladiri	30.000.000	30.000.000		Suprafata
Amortizare cladiri	73.000.000	73.000.000		Suprafata
Salarii indirecte+cote	60.750.000	33.750.000	27.000.000	Efectivul de muncitori
Alte cheltuieli comune	12.928.000	12.928.000		Ore functionare
Total costuri comune	**9.688.178.000**	**8.829.678.000**	**858.500.000**	
Salarii personal de conducere	35.000.000	35.000.000		Efectiv de muncitori
Cote aferente salariilor de cond.	12.250.000	12.250.000		Efectiv de muncitori
Reparatii cladiri	40.000.000	40.000.000		Suprafata de productie
Amortizare mobilier de birou	387.500.000	387.500.000		Valoare utilaj
Alte costuri generale	35.000.000	35.000.000		Ore functionare
Total costuri generale	**509.750.000**	**509.750.000**		
Total general	**10.197.928.000**	**9.339.428.000**	**858.500.000**	

2. Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra centrelor de productie:

2.1. Repartizarea cheltuielilor indirecte cu amortizarea, întretinerea si reparatiile utilajelor, în functie de valoarea utilajelor;

$$Ks = \frac{9.687.500.000}{7.750.000.000} = 1.25$$

S1	1.680.000.000	x	1,25	=	2.100.000.000
S2	2.080.000.000	x	1,25	=	2.600.000.000
S3	1.200.000.000	x	1,25	=	1.500.000.000
S4	1.050.000.000	x	1,25	=	1.312.500.000
S5	1.740.000.000	x	1,25	=	2.175.000.000
	7.750.000.000				**9.687.500.000**

2.2. Repartizarea cheltuielilor indirecte cu amortizarea si reparatiile cladirilor în functie de suprafata centrelor

$$Ks = \frac{143.000.000}{130} = 1.100.000$$

S1	28	x	1.100.000	=	30.800.000
S2	30	x	1.100.000	=	33.000.000
S3	26	x	1.100.000	=	28.600.000
S4	18	x	1.100.000	=	19.800.000
S5	28	x	1.100.000	=	30.800.000
	130				**143.000.000**

2.3. Repartizarea cheltuielilor indirecte cu salariile si cotele aferente salariilor, în functie de numarul efectiv de muncitori:

$$Ks = \frac{108.000.000}{30} = 3.600.000$$

S1	6	x	3.600.000	=	21.600.000
S2	8	x	3.600.000	=	28.800.000
S3	4	x	3.600.000	=	14.400.000
S4	4	x	3.600.000	=	14.400.000
S5	8	x	3.600.000	=	28.800.000
	30				**108.000.000**

2.4. Repartizarea cheltuielilor indirecte cu energia electrica în functie de puterea instalata a motoarelor:

$$Ks = \frac{166.500.000}{370} = 450.000$$

S1	56	x	450.000	=	25.200.000
S2	60	x	450.000	=	27.000.000
S3	78	x	450.000	=	35.100.000
S4	36	x	450.000	=	16.200.000
S5	140	x	450.000	=	63.000.000
	370				**166.500.000**

2.5. Repartizarea cheltuielilor indirecte cu uzura SDV-urilor si altor cheltuieli comune, în functie de numarul de ore de functionare a masinilor:

$$Ks = \frac{92.928.000}{61.953} = 1.500$$

S1	12.528	x	1.500	=	18.792.000
S2	16.320	x	1.500	=	24.480.000
S3	8.200	x	1.500	=	12.300.000
S4	8.200	x	1.500	=	12.300.000
S5	16.704	x	1.500	=	25.056.000
	61.952				**92.928.000**

3. Stabilirea THM-urilor pe centre de productie:

Mii lei

Cheltuieli cu manopera directa	2100000	1700000	1900000	2000000	1800000
Cheltuieli indirecte, din care:	**2196392**	**2713280**	**1590400**	**1375200**	**2322656**
întretinere si reparatii utilaje	2100000	2600000	1500000	1312500	2175000
amortizare si reparatiicladiri	30800	33000	28600	19800	30800
salarii si cote aferente salariilor	21600	28800	14400	14400	28800
energia electrica	25200	27000	35100	16200	63000
uzura SDV-uri si alte cheltuieli comune	18792	24480	12300	12300	25056
Total cheltuieli centru	**4296392**	**4413280**	**3490400**	**3375200**	**4122656**
Ore de functinare	**12.528**	**16.320**	**8.200**	**8.200**	**16.704**
THM	342,94	270,42	425,66	411,61	246,81

În continuare, în functie de volumul de ore necesare pentru pregatirea si prelucrarea materialelor se determina costul prelucrarii.

Presupunem ca din situatia volumului de ore necesare prelucrarii rezulta urmatorii timp de lucru pe sectii: S1: 100 h, S2: 70h, S3: 100 h, S4: 80, S5: 60 h. Costul unitar de prelucrare va fi:

centre de productie	total ore		THM		Total lei
S1	100	x	342,94	=	34.294.317
S2	70	x	270,42	=	18.929.510
S3	100	x	425,66	=	42.565.854
S4	80	x	411,61	=	32.928.780
S5	60	x	246,81	=	14.808.391
Total cost de prelucrare:			**Cp**	**=**	**143.526.851**

Materiale directe: 256.473.149

$$cu_A = \frac{143.526.851 + 256.473.149}{10.000} = \frac{400.000.000}{10.000} = 40.000$$

4.4.2. METODA STANDARD – COST

Metoda costurilor standard sau normate consta în determinarea cu anticipatie fata de punerea în fabricatie a produselor, atât a costurilor directe cât si a costurilor indirecte cuprinse în costul de productie sub forma unor antecalculatii.

Metoda presupune calcularea costurilor standard si a abaterilor de la costurile standard, abateri ce influenteaza rezultatele finale ale întreprinderii.

La baza calcularii costurilor standard stau standardele fundamentale sau primare, în unitati fizice (mai sunt numite si standarde fizice sau naturale). Standardele cantitative de materiale, de timp, au la baza fundamentarii lor produsul ce trebuie fabricat si care la rândul sau necesita anumite materiale, de calitati standard, utilaje, instalatii, dispozitive standard, conditii standard pentru desfasurarea proceselor de aprovizionare, fabricatie, forta de munca standard, etc. Pe baza standardelor fizice se determina standarde valorice.

În metoda costurilor standard se utilizeaza gruparea costurilor pe produs în:

- costuri standard cu materiale directe;
- costuri standard cu manopera directa;
- costuri comune standard;

Etapele metodei standard cost sunt:

I. Calcularea costurilor standard;
II. Organizarea sistemului de evidenta a abaterilor;
III. Analiza abaterilor în vederea luarii deciziilor;
IV. Controlul costurilor;

I. Calcularea costurilor standard;

Metoda se suprapune metodelor clasice, astfel încât cele doua categorii de metode (clasice si standard cost), ca forme de organizare utilizeaza un ansamblu de reguli noi privind evaluarea costurilor si calculul abaterilor, adica un sistem adecvat de control al costurilor.

Calcularea costurilor standard se refera la:

1. costul standard cu materiale directe;
2. costul standard cu manopera directa;
3. standardele de costuri comune (indirecte);

Calculul standardelor pentru materiale

Standardele de materiale se elaboreaza pe baza documentatiei tehnice, avându-se în

vedere conditiile în care se va desfasura procesul de productie. Aceste standarde se caracterizeaza prin valabilitatea lor lunga în timp, 2-3 ani, schimbarea acestora fiind impusa numai de aparitia unor modificari în tehnologia de fabricatie sau a unor situatii noi fata de cele anterioare, în momentul elaborarii standardelor.

Standardele de materiale se calculeaza pentru fiecare fel de material prevazut în componenta produsului ce se fabrica, pe baza consumurilor specifice prevazute în fisele tehnologice ale fiecarui produs. Purtatorii de informatii sunt "bonurile de materiale" si "fisa limita de consum" ce cuprind date privind cantitatile de materii prime si materiale necesare executarii programelor de productie. Bonurile de materiale si fisa limita de consum au ca scop stabilirea cantitatilor de materii prime si materiale necesare executarii componentelor cuprinse în programele de productie operative. Informatiile de intrare provin în principal din sistemul de elaborare a programelor de productie referitoare la cantitatile programate, termenele de începere si terminare etc. si din activitatea de pregatire tehnica, referitoare la caracteristicilor materiilor prime si la consumurile specifice.

Materiile prime si materialele directe folosite la fabricarea produselor trebuie precizate în cadrul bonurilor de materiale prin toate trasaturile specifice cum ar fi: forma, dimensiunea, calitatea, unitati de masura etc. Aceste indicatii sunt în multe cazuri însa, diferentiate în functie de utilajul tehnologic aflat în dotare (masini automate, semiautomate sau universale) sau de procedeele tehnologice prevazute (prelucrari individuale, prelucrari simultane sau în grup etc.) Exista posibilitatea ca în bonul de material sa se înscrie mai multe categorii de piese care se executa în numar diferit, dar din materiale cu caracteristici identice, pentru care sunt necesare cantitati tehnologice unitare diferite. În acest caz, cantitatea totala care trebuie sa se calculeze pe bon este o suma a cantitatilor partiale.

Astfel grupate, informatiile se folosesc la elaborarea pe comanda si loc de cheltuieli a borderourilor de materiale, în care se înscriu toate bonurile de materiale, indicându-se pentru identificare: numarul bonului; calitatea materialului; cantitatea materialului; codul piesei sau comenzii pentru care este destinat materialul; valoarea totala a bonului. În final, se însumeaza valorile bonurilor pentru a determina valoarea borderoului. Pentru facilitarea lucrarilor de calcul al costurilor, standardele cantitative stabilite se trec în "lista standardelor cantitative"

Pentru stabilirea costurilor standard cu materiile prime si materialele, cantitatile standard se pondereaza cu preturile de aprovizionare standard.

Preturile de aprovizionare standard se stabilesc folosind metoda istorico-statistica în una din urmatoarele variante:

- varianta preturilor medii dintr-o perioada de 5-10 ani;
- varianta trendului care tine seama de directia miscarii preturilor în perioada luata în calcul;
- varianta folosirii datelor din perioada imediat precedenta etapei pentru care se elaboreaza standardele.

În conditiile economiei actuale, modificarile de preturi si tarife sunt frecvente, ceea ce confera standardelor valorice, ca expresie valorica a standardelor fizice, o stabilitate mai mica în timp. Se propune întreprinderilor din industria constructoare de masini ca preturile de achizitie standard sa se calculeze în functie de preturile de achizitie realizate în perioada imediat precedenta etapei pentru care se elaboreaza standardele, actualizate în functie de evolutia preturilor. Pentru reflectarea cât mai corecta în contabilitate a materialelor si în întreprinderile din industria constructoare de masini, propunem utilizarea costului efectiv de aprovizionare, deci prin includerea cheltuielilor de transport-aprovizionare în costul de achizitie al materiilor prime si materialelor aprovizionate. Preturile stabilite drept standard se înscriu în "lista de preturi"

Calculul costurilor standard pentru manopera

Cheltuielile cu salariile directe si implicit contributiile la asigurarile si protectia sociala aferente acestor salarii detin o pondere importanta în structura costului de productie în întreprinderile din industria constructoare de masini, de aproximativ 32%.

Documentele primare care stau la baza calcularii salariilor directe standard si a includerii acestora în costuri sunt fisa tehnologica si dispozitiile de lucru. Fisa tehnologica a comenzii este un document ce cuprinde lista operatiilor necesare executarii unei comenzi, norma de timp, categoria de încadrare a executantului si manopera calculata pe o operatie. Dispozitiile de lucru se elaboreaza cu scopul informarii executantilor directi asupra operatiilor ce urmeaza a se executa, asupra SDV-urilor necesare, a formatiei de lucru, a categoriei de încadrare etc. Informatiile de intrare provin din programul operativ, referitor la cantitatile programate, termenele de începere si terminare etc. si din activitatea de pregatire tehnica referitoare la: caracteristicile tehnice ale produselor, tehnologia de fabricatie etc.

Costul standard pentru manopera se determina înmultind timpul standard cu tariful de salarizare standard.

Timpul standard, exprimat în minute sau ore, este prevazut în fisele tehnologice pentru executarea unui produs. Stabilirea standardelor de timp în întreprinderile din industria constructoare de masini are la baza analiza lantului operatiilor tehnologice, calificarea muncitorilor, calculul timpului teoretic pentru fiecare operatie. La determinarea timpului standard trebuie avute în vedere pe lânga timpii teoretici necesari executarii fiecarei operatii, si timpul de punere în functiune repartizat asupra unitatilor componente ale comenzii, precum si timpul de pauza fizic necesar dupa efort.

Tarifele de salarizare standard se stabilesc pe baza calificarii standard a muncitorilor, a datelor referitoare la salariile platite în perioadele anterioare si a conditiilor de munca si viata din perioada urmatoare pentru care se calculeaza standardele. Determinarea cheltuielilor standard cu salariile directe, si pe aceasta baza a cheltuielilor privind contributia la asigurarile sociale si protectia sociala depinde de forma de salarizare utilizata: regie, acord individual, acord global etc.

În întreprinderile din industria constructoare de masini, standardele determinate trebuie sa fie normale, adica sa fie determinate pe baza unei activitati productive din mai multe perioade trecute, considerate normale.

Calculul cheltuielilor de regie standard

Organizarea si desfasurarea procesului de productie în sectiile de baza ale întreprinderii din industria constructoare de masini, ocazioneaza pe lânga cheltuielile directe si o serie de cheltuieli cu caracter indirect, determinate, pe de o parte de activitatea de întretinere si functionare a utilajelor, iar pe alta parte, de activitate de organizare si conducere a procesului de productie din sectiile principale. Ele se compun din mai multe elemente de cheltuieli simple care sunt de natura diferita si au destinatie economica diferita.

Cheltuielile indirecte de productie cuprind diferite cheltuieli materiale si banesti care, din punct de vedere al includerii în costul productiei au caracterul de cheltuieli directe fata de sectiile în care se efectueaza si indirecte fata de produsele fabricate în sectiile respective. În structura pe articole de calculatie a costului standard aceste cheltuieli se regasesc sub forma cheltuielilor de regie.

Consemnarea cheltuielilor indirecte de productie se realizeaza în documentele primare si centralizatoare, cum ar fi: fise-limita de consum, bonuri de consum, centralizatorul consumurilor de materiale, bonuri de lucru, state de salarii, centralizatorul statelor de salarii, facturi, diverse acte pentru cheltuieli banesti etc., în raport de elementul de cheltuieli simple din structura cheltuielilor indirecte respective. Pentru calculul cheltuielilor indirecte standard pe fiecare pozitie în parte, se utilizeaza, ca si în cazul cheltuielilor directe, fie procedeul ponderarii cantitatilor cu preturile sau tarifele, fie pe baza de standarde financiare, temeinic fundamentate, în functie de particularitatea fiecarui fel de cheltuiala în parte.

Literatura de specialitate50 recomanda doua procedee pentru calculul cheltuielilor indirecte: procedeul global si procedeul analitic pe grupe si pe feluri de cheltuieli.

Utilizarea procedeului global presupune determinarea cheltuielilor de regie pe grupe de cheltuieli, considerând ca baza de calcul: - fie cheltuielile medii determinate pe baza datelor din ultimii 5-10 ani; - fie cheltuielile din anul precedent. Acestea se corecteaza cu indicele de crestere,

respectiv diminuare a productiei si apoi cu un .factor de stimulare" ce reprezinta o sarcina de reducere a costurilor.

Atunci când se utilizeaza procedeul analitic, cheltuielile de regie se stabilesc pe feluri, având aceeasi baza de calcul ca si mai sus, dar tinând seama de caracterul lor variabil sau fix.

Întrucât în structura costului standard, cheltuielile de regie apar ca pozitie globala, este necesara, pe de o parte, decontarea cheltuielilor sectiilor auxiliare asupra sectiilor de baza, iar pe de alta parte repartizarea cheltuielilor generale de administratie si vânzare asupra bugetului cheltuielilor de regie ale sectiei de baza.

II. Calcularea costurilor standard;

Metoda standard cost prin variantele sale furnizeaza informatii, privind abaterile consumurilor valorice de la marimea lor standard, în mor operativ pe cauze generatoare. Metoda dispune de un sistem de evidenta operativa si o contabilitate a acestor abateri, necesare conducerii curente, prin costuri, a proceselor întreprinderii.

Abaterile de la costurile standard pentru materiale directe pot fi negative matematic, dar pozitive economic (diferente favorabile: costul efectiv < costul standard) sau pozitive matematic, dar negative economic (diferente nefavorabile: costul efectiv > costul standard). Aceste abateri pot fi:

- abateri de cantitate; $\Delta Q = (Qe-Qs) \times Ps$
- abateri de pret; $\Delta P = Qe\,(Pe-Ps)$

unde: Qe = productia efectiva; Qs = productie standard;Pe = pret efectiv; Ps = pret standard;

- În afara acestor doua categorii de abateri port exista si abateri de structura;

Abateri de la costurile standard pentru manopera pot fi:

- abateri de timp; $\Delta H = (He-Hs) \times Ts$;
- abateri de tarif $\Delta T = He \times (Te-Ts)$

He = timp efectiv; Hs = timp standard; Te = tarif efectiv, Ts = tarif standard;

Abaterile de la costurile standard comune:

Având în vedere caracterul complex si neomogen al regiilor de fabricatie (a cheltuielilor indirecte de productie), abaterile se determina diferit.

Se pot distinge:

- abateri de bugetul initial / abateri de volum: $\Delta Ch = Che - Chs$

  Che = cheltuieli efective; Chs = cheltuieli standard;

- abateri de capacitate: $\Delta c = Chs - \frac{Chs}{AN} \times AR$

  AN = nivel de activitate normala; nivel real de activitate;

Abaterea de capacitate reprezinta cheltuielile de regie standard corespunzatoare nivelului sau orelor cu care programul de activitate a fost depasit sau nu a fost îndeplinit.

- abatere de randament: $\Delta\eta = \frac{Chs}{AN} \times AR - \frac{Chs}{Qs} \times Qe$

Abaterea de randament reprezinta cheltuieli de regie standard aferente diferentei dintre orele efectiv lucrate si cele admise prin buget, pentru cantitatea de produse fabricata.

III., IV. Analiza abaterilor în vederea luarii deciziilor si controlul costurilor;

Analiza abaterilor permite identificarea cauzelor care au determinat abaterile, iar cunoasterea cauzelor sta la baza fundamentarii deciziilor. În functie de sensul economic al abaterilor se iau decizii fie de corectie, fie de mentinere sau de dezvoltare.

Metoda permite realizarea unui control al comportamentului evolutiei costurilor în cadrul fluxurilor materiale, energetice, umane si informationale ce se produc în unitatea economica. Prin sesizarea abaterilor fata de costurile standard se realizeaza si un control ciclic.

✍ **Exemplu**

Dintr-o cantitate de 100 m^2 materie prima s-au croit 200 de piese, consumul cantitativ standard fiind de 0,49 m^2, costul de achizitie al materiei prime este 40.000 lei/m^2.

Δm = [100/200 – 0,49] x 2000 buc. x 40.000 lei/mp
= (50 – 0,49) x 2000 x 40.000 = 800.000

Se considera urmatoarele date: cheltuieli de regie efective, conform datelor contabile 11.788.000, cheltuieli de regie standard, conform bugetului initial 12.000.000, cheltuieli de regie recalculate , conform bugetului recalculat: 11.660.000. Volumul de activitate standard 11.000 ore, volumul activitatii (ore efective): 9.200 ore, volumul efectiv al productiei . 4.800 buc., volumul standard al productiei. 5.000 buc.

1. Calculul abaterii de capacitate în functie de bugetul recalculat:

- cheltuieli de regie standard initial: 12.000.000 lei
- cheltuieli de regie standard aferente orelor efective de activitate: $\frac{12.000.000}{10.000}\times 9.200 = 11.040.000$ lei;

4. calculul abaterii de capacitate în functie de bugetul recalculat:
- cheltuieli de regie conform bugetului recalculat: 11.660.000
- cheltuieli de regie standard aferente orelor efective de activitate: 11.040.000
- abatere: 620.000

5. calculul abaterii de randament:
- ore efective: 9.200
- ore standard aferente productiei efective: $\frac{10.000 \text{ ore}}{5.000 \text{ buc.}}\times 4.800 \text{ buc.} = 9.600$ ore
- costul de regie al unei ore: 12.000.000 / 10.000 = 1.200 lei;
- abaterea de randament: (9.200 – 9.600) x 1.200 = - 480.000 lei,

4.4.3. ALTE METODE MODERNE DE CALCULATIE

- Metoda George Perrin
- Metoda PERT COST
- Metoda bazata pe costuri normate

Metoda George Perrin

Metoda George Perrin face parte din categoria metodelor de tip absorbant, care iau în calculul costurilor toate cheltuielile de prelucrare, precum si cheltuielile cu consumul de materii prime si materiale directe.

Metoda GP este o metoda de programare si urmarire a cheltuielilor de productie si a costurilor si are ca scop calcularea cât mai exacta a costului pe unitatea de produs cu ajutorul unor coeficienti de echivalenta numiti GP- uri., stabiliti cu anticipatie dupa o metodologie deosebita.

În esenta GP-ul este o unitate generala de masura a productiei si anume *efortul de productie*. G.P.-ul este un coeficient de echivalenta care exprima costurile de prelucrare necesare unei unitati din produsul cel mai reprezentativ al întreprinderii, considerat produs de baza, iar coeficientii de echivalenta ai celorlalte produse exprima raporturile dintre cheltuielile de productie necesare fabricarii fiecaruia dintre produsele respective si costul total de prelucrare al produsului de baza.

Metoda PERT COST

Metoda PERT-COST are drept scop principal minimizarea costurilor de productie în raport cu termenele de executie impuse, prin folosirea rationala a mijloacelor materiale si banesti în vederea optimizarii rezultatelor finale.

Aplicarea metodei PERT-COST se bazeaza pe folosirea la calcularea costurilor a teoriei matematice a grafurilor pentru reprezentarea structurii logice a produselor, lucrarilor sau serviciilor, prin care se urmareste, atât optimizarea termenelor de executie, cât si a costurilor de productie, precum si efectuarea unui control operativ privind modul cum se repartizeaza optimul respectiv.

Metoda bazata pe costuri normate

Metoda presupune utilizarea costurilor normate, care reprezinta costuri antecalculate , în conditii individualizate si nu medii. Costul normat este instrumentul de masurare, control al consumului de factori si de calcul a abaterilor de la comportamentul normal, rational. Metoda asociaza costul produsului cu tehnologia de fabricatie, cu gradul de organizare a productiei si a muncii.

Etapele metodei sunt:

1. elaborarea calculatiilor costurilor normate (normative)
2. Organizarea evidentei costurilor normate (normative);
3. Organizarea evidentei abaterilor si modificarilor de la norme;
4. Organizarea evidentei calculatiei costurilor.

CAPITOLUL V

BUGETAREA COSTURILOR

Pentru desfasurarea unei activitati profitabile, conducerile oricaror unitati economice trebuie sa-si previzioneze veniturile si cheltuielile, precum si încasarile si platile pentru o anumita perioada de timp, pentru a asigura anumite relatii de echilibru. În acest scop fiecare unitate economica îsi elaboreaza bugetul propriu de venituri si cheltuieli ca principal instrument al previziunii financiare a unitatii patrimoniale.

Elaborarea bugetului de venituri si cheltuieli constituie un obiectiv principal al contabilitatii de gestiune. Se insereaza printre obiectivele contabilitatii de gestiune si

- întocmirea bugetului de venituri si cheltuieli pe feluri de activitati,
- urmarirea si controlul executiei acestuia în scopul cunoasterii rezultatelor si furnizarii datelor necesare fundamentarii deciziilor privind gestiunea unitatii patrimoniale.

Managementul modern se bazeaza pe bugetare si buget. Bugetarea este larg utilizata în întreprinderile din tarile cu economie dezvoltata[15].

În Normele metodologice de elaborare a bugetului de venituri si cheltuieli se prevede obligativitatea întocmirii acestuia de catre regiile autonome, societatile nationale, companiile nationale cu capital de stat, institutiile nationale de cercetare-dezvoltare, precum si toti agentii economici cu capital privat, având drept scop tinerea sub control a activitatii agentilor economici prin intermediul programarii si urmaririi cheltuielilor ce pot fi acoperite din venituri sau din alte surse, punând în evidenta posibilitatea de finantare a cheltuielilor diferitelor structuri organizatorice, precum si a unitatii patrimoniale în ansamblul sau.

5.1. Continutul si structura bugetului de venituri si cheltuieli

Bugetul de venituri si cheltuieli se întocmeste la nivel de unitate economica, regie autonoma, companie, societate nationala pe baza informatiilor furnizate de contabilitate, pentru perioada expirata si a celor rezultate din calculele efectuate pentru perioada prognozata.

Elaborarea bugetelor de venituri si cheltuieli se face pe formulare tipizate sau specifice, solicitate de autoritatile administratiei publice centrale sau locale, în functie de necesitatile pentru fundamentarea veniturilor, a costurilor de productie si a subventiilor sau transferurilor ce urmeaza sa fie primite. Bugetele de venituri si cheltuieli ale agentilor economici se aproba de organele prevazute în actele normative, în cadrul termenelor stabilite. Daca se prevede aprobarea BVC (bugetul de venituri si cheltuieli) agentilor economici de catre Guvern, Ministerul Finantelor Publice va elabora si transmite autoritatilor administratiei publice modelele de bugete de venituri si cheltuieli.

Bugetele de venituri si cheltuieli ale regiilor autonome, societatilor nationale, companiilor nationale, institutiilor nationale de cercetare dezvoltare, care functioneaza în baza OG nr. 25/1995, precum si societatilor comerciale cu capital de stat, vor fi transmise organelor care le avizeaza si vor fi aprobate de Guvern în termenul prevazut prin bugetul de stat.

Bugetul se întocmeste pentru un an, cu defalcare pe trimestre, cuprinzând urmatoarele componente[16]:

[15] Horia Cristea, *Contabilitatea si calculatiile în conducerea întreprinderii*, Editura C.E.C.C.A.R., Editia a II-a, Editura, Bucuresti, 2003; pag. 133;

[16] Ordinul 616 din 4 mai 2000, pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea bugetului de venituri si cheltuieli de catre agentii economici

- 01. Bugetul activitatii generale
- 02. Bugetul activitatii de trezorerie, respectiv determinarea cash-flow;
- 03. Împrumut garantat de stat;
- 04. Principalii indicatori economici si financiari.

În mod sintetic continutul si structura bugetului de venituri si cheltuieli se prezinta în continuare.

Bugetul activitatii generale

Aceasta componenta a bugetului de venituri si cheltuieli furnizeaza informatii referitoare la veniturile, cheltuielile si rezultatele preconizate a se realiza în anul curent, comparativ cu cele realizate în anul precedent, precum si alte date referitoare la profitul de repartizat, sursele de finantare a investitiilor, cheltuielile pentru investitii si date de fundamentare.

Bugetul activitatii de trezorerie, respectiv determinarea cash-flow

Aceasta componenta a bugetului de venituri si cheltuieli realizeaza o sinteza a resurselor proprii, grupate în functie de provenienta, urmarind pastrarea echilibrului pentru desfasurarea curenta a exploatarii. Întocmirea "Bugetului activitatii de trezorerie" (determinarea cash-flow) presupune existenta a cel putin trei documente de evidenta si previziune, în cuprinsul carora se detaseaza fluxurile financiare ale perioadei de gestiune, generate de veniturile si cheltuielile perioadei.

Împrumuturi garantate de stat

Aceasta componenta a bugetului se întocmeste pe baza acordurilor si contractelor de credite garantate de stat, acordate de fiecare banca finantatoare, fie în lei, fie în valuta. Prin acest formular se ofera informatii privind datoria efectiva la începutul si la sfârsitul perioadei, încasarile si platile din împrumuturi, dobânzi, comisioane si speze bancare.

Principalii indicatori economico – financiari

Conform actualelor reglementari, aceasta anexa reprezinta ultima componenta a bugetului de venituri si cheltuieli, care ofera posibilitatea de a caracteriza în detaliu activitatea previzionata a unei regii autonome, societati nationale, companie nationala, societate comerciala cu capital de stat, sau a unui agent economic privat. In acest mod se creeaza premisele pentru încadrarea în exigentele bugetare.

5.2 NOTIUNEA SI CLASIFICAREA BUGETELOR

Bugetul reprezinta un plan financiar sub forma unui tabel continând date previzionate pe un an calendaristic cu defalcare pe trimestre, luni si saptamâni, putând fi detaliat pâna la zile pe fiecare loc de munca.

Întrucât activitatea întreprinderii este variabila, se elaboreaza bugete cu caracter flexibil care sa poata face fata noilor situatii. În acest sens, în întreprindere se creeaza subsisteme autonome numite centre de cheltuieli care sa se ocupe de optimizarea folosirii resurselor si obtinerea de profit.

Centrul de cheltuieli reprezinta o parte a întreprinderii la nivelul careia se pot identifica cheltuielile efectuate. Daca la nivelul centrului se poate identifica si profitul realizat, avem un centru de profit, respectiv partea întreprinderii generatoare de venituri si cheltuieli. Daca asupra centrului respectiv se poate elabora un buget si se poate exercita un control, avem un centru de buget.

Deci, centrul de buget poate coincide cu un centru de cheltuieli sau cu un grup de centre de cheltuieli, precum si cu un centru de profit.

Bugetul asigura integrarea activitatilor de previziune, evidenta si control a cheltuielilor si veniturilor, descentralizarea procesului de conducere pe centre de responsabilitati, investirea fiecarui centru cu raspunderi privind gestionarea resurselor si antrenarea acestora în realizarea unei activitati rentabile.

Clasificarea bugetelor de venituri si cheltuieli se poate face dupa o diversitate de criterii, dintre care, cele mai uzuale sunt [17]:

1. În raport cu conceptia care sta la baza elaborarii bugetelor de venituri si cheltuieli se disting:

a. ***Bugetul de tip financiar*** potrivit caruia veniturile reprezinta intrari în sistemul condus în calitate de fonduri alocate pentru acoperirea cheltuielilor care reprezinta iesirile din sistemul condus. În acest caz, bugetul ca instrument de management, joaca rolul de "regulator" sau de "feedback" a cheltuielilor în functie de resursele alocate. Ecuatia fundamentala a acestui tip de buget este:

FONDURI ALOCATE – CHELTUIELI EFECTIVE

b. ***Bugetul de tip economic*** potrivit caruia cheltuielile reprezinta intrari în sistemul condus în calitate de resurse necesare realizarii de venituri, care reprezinta iesirile din sistemul condus În acest caz, bugetul, ca instrument de management, joaca rolul de "regulator" sau "feedback" a maximizarii rezultatelor economico – financiare calculate ca diferente între venituri si cheltuieli.

VENITURI – CHELTUIELI

a. ***Bugetul de tip banesc*** potrivit caruia încasarile reprezinta intrari în sistemul condus, iar platile reprezinta iesiri. Acest tip de buget modeleaza fluxurile banesti din sistemul condus, rolul sau de "regulator" sau de "feedback" constând în determinarea excedentului sau deficitului de trezorerie ca diferenta între încasari (I) si plati (P).

ÎNCASARI – PLATI

2. În raport cu obiectul activitatii bugetare se disting:

a. *Bugetul de venituri si cheltuieli operationale* (bugete de proiect, program sau pe activitate)- prin care se evalueaza veniturile si/sau cheltuielile generate de fabricarea unui produs, executarea unei lucrari sau prestarea unui serviciu ce face obiectul de activitate al unei unitati patrimoniale.

b. *Bugete de venituri si cheltuieli structurale*, prin care se evalueaza veniturile si/sau cheltuielile unei subdiviziuni organizatorice a unei unitati patrimoniale cum ar fi: sectii, ateliere, agentie, unitatea operativa, etc. sau chiar a unitatii patrimoniale în ansamblul sau.

c. *Bugete de venituri si cheltuieli functionale*, care evalueaza veniturile si/sau cheltuielile generate de principalele functii, activitati si subactivitati ale unei unitati patrimoniale cum ar fi: productie, comerciala, cercetare-dezvoltare, administrativa etc.

3. În raport de factorul timp se disting:

a. *Bugete periodice*, care sunt elaborate si au o valabilitate pentru o anumita perioada de timp, de regula un an calendaristic, cu defalcarea trimestriala si/sau lunara.

b. *Bugete glisante*, care presupun actualizarea veniturilor si/sau cheltuielilor ori de câte ori apar schimbari în cerintele perioadei curente sau a celor imediat urmatoare: luna, trimestru etc.

4. Dupa sfera de cuprindere a activitatii bugetate se disting:

a. *Bugete generale*, care se întocmesc pe ansamblul activitatii unei unitati patrimoniale.

b. *Bugete partiale*, care se întocmesc pe diferite segmente ale activitatii unei unitati patrimoniale.

---

[17] Ristea M., Zara St. – *Bugetul în economia întreprinderii*, Ed. Stiintifica si Enciclopedica, Bucuresti, 1984

5. În functie de nivelul activitatii:

a. *Bugetele fixe* cuprind cheltuieli stabilite pentru un anumit nivel de activitate considerat neschimbat. În acest caz cheltuielile nu sunt influentate de oscilatiile volumului de productie. Aceste bugete servesc la definirea unor obiective generale ale întreprinderii, neavând importanta în privinta controlului costului de productie.

b. *Bugetele flexibile* cuprind cheltuieli care se adapteaza volumului previzibil al activitatii. Elaborarea lor presupune separarea cheltuielilor în variabile si fixe, care srevesc activitatii de control prin compararea costurilor prevazute cu cele efective.

5. în functie de importanta lor avem:

- bugete de baza (bugetul productiei),
- bugete rezultante (bugetul aprovizionarii, bugetul investitiilor, bugetul trezoreriei, etc.)

Elaborarea bugetelor se face pornind de la cunoasterea urmatoarelor elemente:

- obiectivele întreprinderii pe termen lung;
- rezultatele si evolutiile anterioare;
- date interne privind capacitatile disponibile si resursele;
- date externe privind tendintele în economie, indici de prospectare ai pietei.

Activitatea de elaborare si coordonare a bugetelor se realizeaza în întreprindere de catre un comitet de buget format din specialisti pe domeniile importante, asistat de un responsabil de buget care asigura informatiile necesare pe durata elaborarii. Comitetul de buget selecteaza datele privind prognozele de vânzari, preturi, salarii, stocuri de materiale, indici de inflatie, cheltuieli de regie ,etc. În prognozarea acestor date se folosesc: materiale statistice si statistico-matematice. În functie de ele se elaboreaza mai multe variante de buget din care se aleg cele mai fezabile. Aceste bugete, cu caracter secund se reunesc în bugetul principal care se supune aprobarii conducerii. Din momentul aprobarii bugetul devine obligatoriu si indica pentru fiecare centru de buget programul de activitate viitor si nivelul cheltuielilor în care trebuie sa se încadreze.

Procesul de urmarire si control a executiei bugetului presupune urmatoarele etape:

- înregistrarea rezultatelor reale;
- compararea lor cu datele previzionate din buget si înregistrarea abaterilor;
- raportarea acestor abateri catre conducere (periodic se elaboreaza rapoarte de control care furnizeaza date privind modul de realizare a bugetului, respectiv veniturile si cheltuielile efective în raport cu cele prognozate, analiza si prezentarea masurilor de control asupra abaterilor);
- determinarea factorilor purtatori ai abaterilor favorabile si nefavorabile si identificarea compartimentelor care sa duca la îndeplinire rezolvarea situatiilor nefavorabile;
- formularea solutiilor pentru abaterile identificate prin exercitarea controlului bugetului.

Controlul bugetului este eficient prin aplicarea sistemului de premiere respectiv penalitati pentru personalul unitatii. De asemenea eficienta controlului este conditionata de claritatea obiectivelor si comunicarea lor pe niveluri ierarhice.

Avantajele bugetarii sunt:

- asigurarea de obiective precise de realizat;
- reducerea timpului de organizare a productiei;
- supravegherea modului de administrare a resurselor;
- controlul sistematic al activitatii;
- cresterea motivatiei personalului.

Dezavantajele bugetarii sunt:

- frecventa cu care se manifesta abaterile prin modificarea conditiilor de productie sau incompetenta conducerii;

- elaborarea bugetelor pe structuri organizatorice adesea neadecvate situatiei actuale;
- existenta unor programe prin buget poate conduce la lipsa de flexibilitate sau inertie în activitate.

5.3. BUGETAREA COSTURILOR PE CENTRE DE CHELTUIELI
(sistemul de bugete privind costurile de productie)

Acest sistem are în vedere principalele functiuni ale unitatilor: productia, administratia, desfacerea. Pentru elaborarea bugetului general al costurilor de productie si desfacere se parcurg urmatoarele etape:

- se elaboreaza bugete pe centre de costuri operationale (pe locuri de munca);
- prin însumarea acestora rezulta bugetele costurilor de productie pe sectii;
- prin însumarea acestora rezulta bugetele costurilor de productie pe întreprindere.

Separat, se elaboreaza bugetele cheltuielilor de administratie si bugetele cheltuielilor de desfacere. Însumând ultimele doua bugete cu bugetul costurilor pe întreprindere rezulta bugetul general (al costurilor complete).

În functie de datele obtinute se elaboreaza separat bugetul costului pe unitatea de produs, utilizat în stabilirea preturilor de vânzare si în efectuarea controlului bugetar.

Elaborarea bugetului costurilor de productie a sectiilor

Aceasta presupune parcurgerea urmatoarelor etape:

- elaborarea bugetului cheltuielilor cu materii prime si materiale directe;
- elaborarea bugetului cheltuielilor cu manopera directa;
- elaborarea bugetului cheltuielilor activitatii auxiliare;
- elaborarea bugetului cheltuielilor indirecte ale sectiei.

a. Elaborarea bugetului cheltuielilor cu materii prime si materiale directe presupune parcurgerea urmatoarelor elemente:

- cantitatea de productie programata;
- normele de consum de materii prime si materiale pe unitatea de produs;
- costul de achizitie al materiilor prime si materialelor.

Înmultind cele trei elemente obtinem cheltuielile previzionate cu materiile prime si materiale pe fiecare produs, iar prin însumarea lor, pe total productie programata. În perioadele de inflatie când calculele la materiile prime si materiale sunt în crestere, trebuie sa se tina cont în previzionarea cheltuielilor de indicele de modificare a preturilor care corecteaza nivelul actual.

✍ **Exemplu:**

Consideram o întreprindere care fabrica doua produse, A si B, folosind pentru fiecare produs doua tipuri de materii prime, „a” si „b”. Se cunosc datele:

Produsul	Productie programata (bucati)	Materie prima „a” (kg)		Materie prima „b” (kg)	
		Norma de consum (kg/buc)	Necesar total (kg)	Norma de consum (kg/buc)	Necesar total (kg)
A	60.000	3 kg/buc	180.000	2 kg/buc	120.000
B	50.000	4 kg/buc	200.000	3 kg/buc	150.000
Total	110.000	7 kg	389.000	5	270.000

Cunoastem ca pentru materiile prime, costurile de achizitie sunt urmatoarele:

- pentru a: 2.500 lei/kg
- pentru b: 3.500 lei/kg.

a. Elaboram bugetul cheltuielilor cu materii prime pe produs si pe total.

Produs	Consum materie prima „a”		Consum materie prima „b”		**Total valoare**
	Cantitate	Valori	Cantitate	Valori	
A	180.000	450.000.000	120.000	420.000.000	370.000.000
B	200.000	500.000.000	150.000	525.000.000	1.025.000.000
Total	380.000	950.000.000	270.000	945.000.000	1.895.000.000

b. Bugetul cheltuielilor cu manopera directa, presupune cunoasterea urmatoarelor elemente:

- timpul normat pe unitatea de produs (norma de timp);
- tarifele de salarizare pe unitatea de timp;
- cantitatea de produse programata.

Prin înmultirea celor trei elemente rezulta cheltuielile cu salariile pe fiecare produs, care însumate dau cheltuielile la nivel de întreprindere. Normele de timp pe produse îi putem afla însumând timpii de executie pe fiecare operatie, conform procesului tehnologic.

Elaborarea bugetului cheltuielilor cu salariile trebuie sa tina cont si de eventualele indexari de salarii pentru perioada urmatoare. De asemenea, bugetul va include si cotele aferente salariilor programate pentru productia urmatoare (cotele înregistrate pe cheltuieli: C.A.S., fondul de sanatate, fondul de somaj, fondul pentru handicapati, fondul pentru sustinerea învatamântului, comisioane la camera de munca).

Se cunosc datele:

Produsul	Norma de timp h/buc		Tarif salarii (lei/h)		Cheltuieli cu salarii pe produs	
	Prelucrari mecanice	Montaj	Prelucrari mecanice	Montaj	Prelucrari mecanice	Montaj
A	1,5	0,6	4.200	4.000	6.300	2.400
B	2	0,7	4.500	4.100	9.000	2.870

Determinam cheltuielile cu salariile pe fiecare sectie:

Sectia	Produsul	Cantitatea programata (buc)	Cheltuieli cu salariile pe bucata	Total cheltuieli cu salariile
Prelucrari mecanice	A	60.000	6.300	378.000
	B	50.000	9.000	450.000
Total sectie		**110.000**	**15.300**	**828.000**
Montaj	A	60.000	2.400	144.000
	B	50.000	2.870	143.500
Total sectie		**110.000**	**5.270**	**287.500**
Total general		**220.000**	**20.750**	**1.115.500**

Determinam bugetul cheltuielilor cu manopera directa cuprinzând salariile directe si cotele aferente salariilor.

Produs	Cantitate programata	Pe unitate de produs			
		Salarii directe lei/buc	CAS 22%	Somaj 3%	Sanatate 7%
A	60.000	8.700 (6.300 + 2.400)	1.914	261	609
B	50.000	11.870	4.151,4	356,1	830,9

		(9.000 + 2.870)			

Produs	Pe total productie mii lei			
	Salarii directe lei/buc	CAS 22%	Somaj 3%	Sanatate 7%
A	522.000	114.840	15.660	36.540
B	593.500	130.570	17.805	41.545
Total	1.115.500	245.410	33.465	78.085

c. Bugetul cheltuielilor pentru activitati auxiliare

Cheltuielile auxiliare se repartizeaza pe destinatii si sunt integrate în bugetul cheltuielilor indirecte în functie de destinatia productiei auxiliare. Presupunem ca întreprinderea are o singura sectie auxiliara, respectiv, AIR. Aceasta efectueaza 5.000 ore de functionare din care 3.800 ore pentru sectia prelucrari mecanice, iar 1.200 ore pentru sectia de montaj.

Cheltuielile previzionate pentru AIR sunt în functie de nivelul productiei precedente de 33 mil. lei din care:

- cu materiale consumabile 4,2 mil. lei;
- cu lucrari si servicii 8,45 mil. lei;
- cu energie si apa 2,5 mil. lei;
- cu salarii muncitori auxiliari 7,2 mil. lei;
- cote aferente: 3,284 mil. lei;
- cu amortizari de imobilizari 7,366 mil. lei.

Vom repartiza cheltuielile activitatii auxiliare de 33.000.000 lei pe total si pe articole de calculatie având drept baza de repartizare numarul de ore de functionare pe cele 2 sectii productive.

Calculam coeficientul de suplimentare:

$$K = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat}}{\Sigma \text{ BR}} = \frac{33.000.000}{5.000} = 6.600$$

Din care:

- pentru sectia I (prelucrari) = K x BR = 6.600 x 3.800 = 25.080.000 lei
- pentru sectia II (montaj) = K x BR = 6.600 x 1.200 = 7.920.000 lei.

Bugetul atelierului de întretinere si reparatii:

Sectia	Cheltuieli de repartizat	Materiale consumabile	Lucrari terti	Energie apa	Salarii auxiliari	Cote salarii	Amortizari
Prelucrari mecanice	**25.080**	3.192	6.422	1.900	5.472	2.495,84	5.598,16
Montaj	**7.920**	1.008	2.028	600	1728	788,16	1.767,84
Total	**33.000**	4.200	8.450	2.500	7.200	3.284	7.366

Pentru fiecare articol de calculatie determinam marimea coeficientului de suplimentare si defalcam cheltuielile pe fiecare sectie:

$$\frac{\text{Materiale consumabile:}}{5.000}$$

Din care:

- pentru sectia I: 840 x 3.800 =3.192.000 lei;

- pentru sectia II: 840 x 1.200 = 1.008.000 lei;

Lucrari terti:

$$K = \frac{8.450.000}{5.000} = 1.690$$

Din care:
- pentru sectia I: 1.690 x 3.800 = 6.422.000 lei;
- pentru sectia II: 1.690 x 1.200 = 2.028.000 lei;

Energie – apa:

$$K = \frac{2.500.000}{5.000} = 500$$

Din care:
- pentru sectia I: 500 x 3.800 = 1.900.000 lei;
- pentru sectia II: 500 x 1200 = 600.000 lei;

Salarii auxiliari:

$$K = \frac{7.200.000}{5.000} = 1.440$$

Din care:
- pentru sectia I: 1.440 x 3.800 = 5.472.000 lei;
- pentru sectia II: 1.440 x 1.200 = 1.728.000 lei;

Cote salarii:

$$K = \frac{3.284.000}{5.000} = 656,8$$

Din care:
- pentru sectia I: 656,8 x 3.800 = 2.495.840 lei;
- pentru sectia II: 676,8 x 1.200 = 788.160 lei;

Amortizarea:

$$K = \frac{7.266.000}{5.000} = 1.473,2$$

Din care:
- pentru sectia I: 1.473,2 x 3.800 = 5.598.160 lei;
- pentru sectia II: 1.473,2 x 1.200 = 1.767.840 lei;

d. Bugetul cheltuielilor indirecte ale sectiilor activitatii de baza

Cheltuielile indirecte pe sectii se grupeaza pe doua categorii:
- cheltuieli cu întretinerea si functionarea utilajelor (CIFU);
- cheltuieli comune ale sectiei (CCS).

Aceste cheltuieli se bugeteaza pe sectii si pe articole de calculatie în functie de nivelul realizat în perioada precedenta, corectat cu eventualele cresteri sau scaderi ale productiei programate.

Presupunem urmatoarele date (mii lei):

sectia	Total cheltuieli	Materiale consum.	Energie apa	Lucrari terti	Salarii indirecte	Cote salarii	amortizari
PM	**144.000**	**5.200**	**41.800**	**22.600**	**27.500**	**8.800**	**38.100**
CIFU	65.000	1.200	24.500	6.000	2.500	800	30.000

CCS	79.000	4.000	17.300	16.600	25.000	8.000	8.100
Montaj	**152.000**	**9.900**	**31.000**	**4.500**	**35.000**	**11.200**	**60.400**
CIFU	75.000	5.300	12.000	1.000	2.500	800	53.400
CCS	77.000	4.600	19.000	3.500	32.500	10.400	7.000
Total general - din care:	296.000	15.100	72.800	27.100	62.500	20.000	98.500
Total CIFU	140.000	6.500	36.500	7.000	5.000	1.600	83.400
Total CCS	156.000	8.600	36.300	20.100	57.500	18.400	15.100

Se elaboreaza bugetul CGA ale întreprinderii pe urmatoarele grupe:

- cheltuieli cu protectia muncii;
- cheltuieli cu protectia mediului;
- cheltuieli gospodaresti, iar în cadrul lor, pe feluri de cheltuieli.

Bugetarea cheltuielilor se face în functie de nivelul realizat în perioada precedenta. Presupunem urmatoarele date:

Denumire cheltuieli	total	Materiale consumabile	Energie apa	Lucrari terti	salarii	Cote salarii	amortizari
Cheltuieli cu protectia muncii	4.000	70	-	630	2.500	800	-
Cheltuieli cu protectia mediului	3.400	70	-	2.500	-		830
Cheltuieli gospodaresti	193.000	4.200	3.000	8.500	100.000	32000	45.300
Total	**200.400**	**4.340**	**3.000**	**11.630**	**102.500**	**32.800**	**46.130**

Se elaboreaza bugetul cheltuielilor de desfacere în functie de nivelul realizat în perioada precedenta pe feluri de cheltuieli.

Denumire cheltuieli	Total cheltuieli	Materiale consumabile	Energie apa	Lucrari terti	salarii	Cote salarii	Amortiz.
Cheltuieli de desfacere la extern	26.100	3.200	1.770	250	15.000	4.800	1.080
total	26.100	3.200	1.770	250	15.000	4.800	1.080

Se elaboreaza bugetul general al cheltuielilor de exploatare ca situatie centralizatoare a tuturor bugetelor partiale tinând cont ca bugetul cheltuielilor cu activitatea auxiliara a fost introdus în bugetul cheltuielilor indirecte.

Denumire buget	Total cheltuieli	Mat. prime	Mat. consum	En+ apa	Lucr. terti	salarii	cote	amortiz
Bugetul materiilor prime	1.895.000	1.895.000	-	-	-	-	-	-
Bugetul cheltuielilor cu manopera	1.639.000	-	-	-	-	1.115.500	356.960	-
Bugetul cheltuielilor indirecte	296.000		15.100	72.800	27.100	62.500	20.000	98.500
Bugetul cheltuielilor de administratie	200.400		4.340	3.000	11.630	102.500	32.800	46.130
Bugetul cheltuielilor de desfacere	26.100		3.200	1.770	250	15.000	4.800	1.080
total	4.056.500	1.895.000	22.640	77.570	38.980	1.295.500	414.560	145.710

Pentru a elabora bugetul costului unitar pe fiecare produs A si B trebuie sa repartizam cheltuielile indirecte, cheltuielile generale de administratie si cheltuieli de desfacere bugetate anterior.

BIBLIOGRAFIE

1. BACIU Achim, *Costurile – organizare, planificare, contabilitate, calculatie, control si analiza*, Editura Dacia, Deva, 2001;
2. BOUQUIN Henri, Contabilitate de gestiune, Editura TipoMoldova, Iasi, 2004;
3. BUDUGAN Dorina, BERHECI Ioan, *Modele de gestiune interna a stocurilor si calculatia costurilor*, Editura Cantes, Iasi, 1998;
4. CAPUSNEANU Sorinel, *Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor. Aplicatii*, Editura Economica, Buuresti, 2002;
5. CRISTEA Horia, *Contabilitatea si calculatiile în conducerea întreprinderii*, Editia a III-a, Editura CECCAR, Bucuresti, 2004;
6. DARIE, Vasile, DREHUTA Emilian, *Manualul expertului contabil si al contabilului autorizat*, Editura Agora, Bacau, 2000;
7. DUMBRAVA Partenie, *Contabilitate de gestiune aplicata*, Editura Intelcredo, Deva, 2000;
8. OPREA Calin, CÂRSTEA Gheoghe, *Contabilitatea de gestiune si calculatia costurilor*, Editura Genicod, Bucuresti, 2002;
9. RUSU Costache, *Analiza si reglarea firmei prin costuri*, Editura Gh. Asachi, Iasi, 1995;
10. TABARA Neculai, *Contabilitate si control de gestiune. Studii si cercetari*, Editura TipoMoldova, Iasi, 2004;